



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.908581/2009-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-005.343 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrente MEDGATE INVESTIMENTOS E AGENCIAMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

PER/DCOMP. SERVIÇO HOSPITALAR. COMPROVAÇÃO.

Para comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado em PER/DCOMP, não basta que o sujeito passivo comprove que exerceu efetivamente atividades referentes a serviços hospitalares para fins de aplicação do percentual reduzido no regime do lucro presumido. É preciso discriminar com a escrita comercial e documentação fiscal a natureza das receitas auferidas no respectivo período de apuração, para a exata demonstração do imposto devido e do pagamento indevido ou a maior. Necessária, então, a apresentação dos registros contábeis, demonstrando a apuração do imposto, de modo a evidenciar a natureza das receitas constantes das notas fiscais do período em análise. Este ônus cabe ao contribuinte. Os documentos apresentados pela recorrente não permitem concluir ser o crédito “líquido e certo”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Ruga e André Severo Chaves.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-005.343 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.908581/2009-46

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão preferida pela 1ª Turma da DRJ/BEL (Acórdão 11-49.890 - 1ª Turma da DRJ/REC, fls. 115 e ss.) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente, mantendo o crédito tributário exigido.

Da Decisão da DRJ (Acórdão 11-49.890 - 1ª Turma da DRJ/REC, fls. 115 e ss.)

Transcrevo abaixo excertos do relatório da decisão de piso, a qual resume bem os fatos até aquele momento:

Em 31/07/2000, a empresa efetuou os pagamentos dos DARFs nos valores de R\$ 3.452,34 e R\$ 9.747,72 - Código de receita – 2089 – IRPJ – Lucro Presumido, período de apuração 30/06/2000, fl. 94.

Em 10/08//2000, a empresa transmitiu DCTF - ORIGINAL - 2º Trimestre/2000 – com um Débito Apurado do IRPJ no 2º Trimestre/2000 - no valor de R\$ 13.200,06, fls. 95 e 103.

Em 25/06//2001, a empresa transmitiu DIPJ - ORIGINAL – 2001 - Anocalendário 2000 – com o Imposto de Renda a Pagar no 2º Trimestre - no valor de R\$ 13.200,06, fls. 108 e 114.

Em 05/12/2005, a empresa transmitiu a PER/DCOMP de n.º 02328.11715.051205.1.3.04-6674, objeto da lide do presente processo, utilizando o valor de R\$ 8.966,34 do pagamento no valor de R\$ 9.747,72, citado acima, para compensação dos débitos nela indicados, fls. 02 a 24.

Em 25/05/2009, a DRF/Salvador – BA. emitiu Despacho Decisório eletrônico, com ciência em 03/06/2009, fls. 25 a 30, Não homologando a compensação declarada na PER/DCOMP, citada acima, sob o argumento de que o pagamento fora totalmente utilizado na quitação de débitos do contribuinte, não restando saldo disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Em 19/06//2009, a empresa transmitiu DCTF - RETIFICADORA - 2º Trimestre/2000, fls. 73 a 82.

Em 19/06//2009, a empresa transmitiu DIPJ - RETIFICADORA – 2001 - Anocalendário 2000, fls. 52 a 72.

2. A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 25/06/2009, fls. 31 a 33, alegando, em síntese, que :

2.1. (...)

II – DOS FATOS:

A Requerente exerce a atividade de prestação de serviço médico ambulatorial, com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos - serviços hospitalares.

Em 05.12.2005, apresentou a DCOMP 02328.11715.051205.1.3.04-6674 (doc. 2) em que se pleiteou a compensação do crédito decorrente do recolhimento a maior ocorrido em 31.07.2000, relativamente ao IRPJ (código 2089) do 2.º trimestre de 2000, cujo valor principal do DARF recolhido de **R\$ 9.747,72**. Tal compensação pleiteada se deu com o débito relativo à PIS e COFINS (Código 8109 - 2172) correspondente a 2003 e 2004.

No dia 25.05.2009 foi emitido Despacho Decisório em que não homologou a compensação pleiteada.

2.2**III – DO MÉRITO:**

Nobre julgador, após a quitação/recolhimento do DARF objeto do crédito em questão, constatou-se ter havido equívoco na imputação do percentual para identificação da base de cálculo do IRPJ, apurado na modalidade de Lucro Presumido. Com efeito, utilizando-se a correta base de cálculo, evidencia-se não haver imposto a pagar referente ao 2º trimestre de 2000, sendo portanto o crédito justo e existente. Observe-se, nesse sentido, a respectiva DIPJ 2001, ano-calendário 2000 (doc. 3)

Ademais, por um lapso ocorrido, a Recorrente não se atentou para retificar a DCTF do 2º trimestre 2000 (doc. 4), que somente se deu agora em razão da identificação da inconsistência verificada pelo Despacho Decisório em questão.

Por fim, cumpre ressaltar que a retificação da DIPJ e da DCTF se deu pelo fato da Requerente ter reconhecido o direito de se enquadrar no conceito de "serviços hospitalares", para os fins da apuração do IRPJ e da CSLL, utilizando-se de forma retroativa os percentuais de 8% e 12%, respectivamente, ao invés do percentual de 32% originalmente imputado - Processo de consulta n.º 10580.010938/0004-40.

2.3 – DO PEDIDO**V – DO PEDIDO:**

Considerando as razões de mérito aduzidas, que ensejam o presente pleito, REQUER:

1. Que seja admitida a retificação da DCTF do 2º trimestre de 2000, para reconhecimento do crédito;
2. Que seja homologada a compensação dos débitos relativos à PIS e COFINS de 2003 e 2004, no valor correspondente ao débito reconhecido na respectiva DCTF e
3. Que, finalmente, seja acolhida a presente **MANIFESTAÇÃO DE INCOFORMIDADE** pela sua totalidade;

A 1ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, para: Manter na íntegra o Despacho Decisório, onde, não se reconhece o Direito Creditório, não homologando a compensação dos débitos informados na PER/DCOMP. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - PER/DCOMP. PEDIDO DE ALTERAÇÃO DE DCTF E/OU DIPJ APÓS CIÊNCIA DE DECISÃO QUE NÃO HOMOLOGOU A COMPENSAÇÃO.

Pedido de retificação de DCTF, após o despacho decisório que não homologou a compensação, em razão da coincidência entre os débitos declarados e os valores recolhidos, não tem o condão de alterar a decisão proferida, uma vez que as DRJs limitam-se a analisar a correção do despacho decisório, efetuado com bases nas declarações e registros constantes nos sistemas da RFB na data da decisão.

COMPENSAÇÃO. REQUISITO.

Nos termos do art. 170 do CTN, somente são compensáveis os créditos líquidos certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Do Recurso Voluntário (fls. 127 e ss.)

Transcrevo excertos pertinentes das razões apresentadas na via recursal:

1. Da Apresentação das Provas Suscitadas no Julgamento do Acórdão Atacado

[...]

Portanto, se o fim do processo administrativo tributário é a confirmação da efetiva ocorrência do fato gerador, sendo necessária a avaliação de todas as provas que possam levar a tal confirmação, não há razão que justifique a imposição de qualquer preclusão temporal à apresentação de provas documentais no âmbito do processo administrativo tributário.

Justamente, correlacionando os princípios da legalidade tributária e da verdade material é que Natanel Martins e Juliano Di Pietro adotam o entendimento acerca da obrigatoriedade de análise de prova, independentemente do momento em que apresentada:

“... o processo administrativo fiscal presta-se primordialmente para constatação da ocorrência do fato tributário impositivo, em revisão instaurada por inconformismo do contribuinte em relação ao lançamento. [...] Consequentemente, se há prova que demonstre esta imperfeição, deve ela ser apreciada independentemente do momento em que apresentada, haja vista que demonstra a ilegalidade, para a qual a administração pública não pode concorrer” 3.

Este entendimento, bem como de diversos outros autores, já foi acatado em decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nas quais enfatizou a necessidade de observância do princípio da verdade material, conforme a ementa a seguir transcrita:

“Processo Administrativo Tributário – Prova Material Apresentada em Sede de Recurso Voluntário – Princípio da Instrumentalidade Processual e a Busca da Verdade Material – A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. Recurso Voluntário Provido” 4.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, analisando a matéria, também já se manifestou nesse sentido, ressaltando que no processo administrativo tributário, por meio do princípio da verdade material, se busca verificar se realmente ocorreu, ou não, o fato gerador, que suporte a legalidade do lançamento questionado:

“Processo Administrativo Tributário – Prova Material Apresentada em Segunda Instância de Julgamento – Princípio da Instrumentalidade Processual e a Busca da

Verdade Material. – A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. Ac. 103-18789 – 3ª Câmara – 1º C.C.”

[...]

2. Do Pedido

Pelos fatos acima expostos e em razão da pacífica jurisprudência administrativa, bem como reiterando todos os argumentos das suas manifestações no processo e somando-se aos que ora se apresenta, requer aos ilustres Conselheiros que conheçam o presente Recurso Voluntário, para lhe dar provimento, bem como (i) que seja admitido o(s) Pedido(s) de Restituição e/ou a(s) "Declaração(ões) de Compensação" objeto do referido processo, para reconhecimento do crédito, devendo ser homologada a compensação objeto do presente PER/DCOMP, no valor correspondente aos débitos reconhecidos e/ou indicados na DCOMP; (ii) que seja refutada a alegação de preclusão, admitindo-se, por via de consequência, a retificação da DCTF em questão, pelas provas que ora se; e, por fim, (v) o acolhimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO pela sua totalidade;

É o relatório, passo ao voto.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em apertada síntese, a contribuinte, por exercer atividade de “serviços hospitalares”, recalculou o valor dos tributos, utilizando-se de forma retroativa os percentuais de 8% e 12% respectivamente, em vez do percentual de 32% originalmente utilizado, em função do processo de consulta n.º 10580.010938/0004-40.

Assim, apresentou PER/DCOMP através da qual pleiteou a compensação do pretense crédito relativo a recolhimento realizado a maior. Como não havia retificado a DCTF, o DARF apontado com o crédito de pagamento indevido ou a maior estava alocado ao débito originalmente declarado, não restando saldo disponível para compensação.

Ao analisar sua manifestação de inconformidade, o juízo *a quo* entendeu que apenas cópia de Solução de Consulta SRRF/5º RF/DISIT n.º 16, de 31 de maio de 2005 não é suficiente para justificar seu direito à aplicação do percentual reduzido. Expõe que a defesa não trouxe nenhum documento ou informação que permita avaliar que, no período em questão, o contribuinte exercia a atividade de serviço médico hospitalar, segundo o conceito vigente à

época, que era definido pelo art. 27 da já citada IN SRF n.º 480/2004. Diante do exposto, por não conseguir comprovar a efetiva prestação de serviços médicos hospitalares, concluiu que a contribuinte não poderá se submeter à norma que permite a aplicação da alíquota reduzida de forma automática.

A contribuinte apresenta Recurso Voluntário apresentando o que chamou de “Provas Suscitadas no Julgamento do Acórdão Atacado”, juntando documentos comprobatórios do exercício da atividade de “serviços hospitalares” constante das e-fls. 137 e ss.

Cumprir destacar, nesse ponto, que poderia a interessada exercer efetivamente a prestação de “serviços hospitalares” no período em questão, de modo a se enquadrar fiscalmente na alíquota reduzida. Fato é, nesta situação, que não há como ter a certeza da atividade exercida com os documentos que foram juntados aos autos. O percentual do lucro presumido é considerado por cada tipo de receita auferida. Rememore-se que, em caso de haver receitas oriundas de diversas atividades, deve-se considerar o respectivo percentual referente a cada uma delas, para se apurar o exato tributo devido no respectivo período de apuração (cf. art. 15, § 2º da Lei 9.249/95).

Por outro lado, o crédito que se aponta em uma Declaração de Compensação deve ser líquido e certo. Não pode haver dúvidas para que se proceda a ulterior homologação da compensação. O *onus probandi* é do contribuinte. A “Máquina Pública”, nesse tipo de processo, não pode diligenciar em seu lugar. A compensação opera-se mediante o instituto da homologação posterior (tácita ou expressa). Ou seja, não havendo manifestação por parte da Fazenda Pública, resta extinto o débito confessado por meio da declaração, porquanto homologado tacitamente. Essa sistemática viabiliza a aplicação do instituto da compensação em milhares de casos, favorecendo milhares de contribuintes. No entanto, qualquer dúvida quanto a certeza e liquidez do crédito contra a Fazenda, a sua comprovação deve ser feita “imediatamente” pelo contribuinte. Trata-se de rito sumário, devido as suas particularidades, sob pena de sepultar sua aplicação, caso assim não o seja.

Ademais, cabe realçar que essa mesma questão, em relação a mesma contribuinte, não é estranha a esta Turma de Julgamento. Na mesma linha do supraexposto, reproduzo exímio voto condutor constante do **Acórdão n.º 1401-004.033**, situação em que o I. Relator Carlos André Soares Nogueira expõe suas razões de decidir, as quais, com a devida vênia, adoto como minhas, aplicando-se ao caso ora apreciado:

Do Acórdão n.º 1401-004.033 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

ELEMENTOS PROBATÓRIOS. SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. RAZÕES POSTERIORMENTE TRAZIDAS AOS AUTOS. EXCEÇÃO.

Configura exceção à regra geral de preclusão do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 a apresentação de elementos de prova para contrapor razões trazidas aos autos na decisão de primeira instância.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(CSLL)

Ano-calendário: 2003

PER/DCOMP. ERRO DE FATO. SERVIÇO HOSPITALAR. COMPROVAÇÃO.

Para comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado em PER/DComp, não basta que o sujeito passivo comprove que exerce atividades que podem configurar serviços hospitalares para fins de aplicação dos percentuais mais favoráveis no lucro presumido. É preciso demonstrar com a escrita comercial e documentação fiscal quais são as atividades efetivamente desenvolvidas, segregando as parcelas das receitas sujeitas a cada percentual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Nome do Relator - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

[...]

Voto

[...]

Elementos probatórios juntados em sede de recurso voluntário.

Inicialmente, pugna a recorrente pelo conhecimento dos elementos probatórios juntados em sede de recurso voluntário.

Em síntese, alega que a ausência de elementos probatórios somente foi alegada na decisão da DRJ, uma vez que o despacho decisório da RFB limitou-se a fundamentar a decisão na ausência de crédito.

Creio ter razão a recorrente.

Não me coaduno com a linha de pensamento que, em função do princípio da verdade material e do formalismo moderado do processo administrativo tributário, adere à possibilidade de apresentação de novos elementos de prova a qualquer tempo.

Penso que o legislador pátrio já ponderou tais princípios com o da igualdade, da eficiência e da razoável duração do processo quando definiu no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 a regra geral de preclusão para apresentação de elementos probatórios:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. - grufei

Entretanto, conforme se pode observar nos disposto no parágrafo 4º do dispositivo legal acima, é possível apresentar novos elementos de prova quando se destinarem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

É exatamente o caso dos autos.

A questão probatória somente foi trazida à baila na decisão de primeira instância. Portanto, a recorrente tem direito a juntar, em sede de recurso voluntário, os elementos que entender necessários para contrapor a razão posta pela autoridade *a quo*.

Assim, voto, neste ponto, por conhecer dos elementos de prova juntados ao recurso voluntário.

Mérito.

Inicialmente, é preciso fazer um registro acerca do procedimento da fiscalização. Não merece reparos a decisão tomada no despacho decisório, diante do contexto fático-jurídico posto sob análise da autoridade administrativa. De fato, a contribuinte havia declarado em DCTF o débito no qual o DARF apontado como origem do crédito foi integralmente utilizado.

Portanto, no contexto fático-jurídico apresentado à fiscalização, realmente não havia nenhum saldo disponível em face do DARF apontado.

Contudo, no processo administrativo tributário, abre-se a possibilidade de o sujeito passivo comprovar a ocorrência de um erro de fato e a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Neste sentido tem-se consolidado a jurisprudência deste Conselho, como se pode ver nos seguintes julgados:

PER/DCOMP. ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO.

Comprovado o erro de fato no preenchimento da DCTF com a sua posterior retificação, com base em documentos hábeis e idôneos, há que se acatar a DIPJ e a DCTF para fins de comprovar a liquidez e certeza do crédito oferecido para a compensação com os débitos indicados na PER/DCOMP eletrônica pela Unidade Local Competente. (Acórdão CARF n.º 1201-002.898, de 16/04/2019)

RETIFICAÇÃO DO PER/DCOMP APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. ERRO DE FATO.

Erro de fato no preenchimento de Dcomp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não pode apresentar uma nova declaração, não pode retificar a declaração original, e nem pode ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao auferir receita não prevista em lei. (Acórdão CARF n.º 3003-000.298, de 24/05/2019)

Entretanto, incumbe ao sujeito passivo comprovar a ocorrência de erro de fato e a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Na espécie, a recorrente trouxe elementos de prova que demonstram que exerce atividades que podem se enquadrar como *serviços hospitalares* para fins de apuração do Lucro Presumido.

Entretanto, não traz nenhum elemento que possa asseverar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Trata-se de matéria probatória. Trata-se de determinar a liquidez e certeza do crédito objeto do pedido de repetição, com declaração de compensação, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

No recurso voluntário, o contribuinte fez longa defesa da interpretação do artigo 23 da IN SRF n.º 306/2003, vigente na época dos fatos, de forma a enquadrar sua atividade como *serviço hospitalar*. Com isso, defendeu o direito a apurar o lucro presumido conforme a alíquota mais benéfica e não a alíquota aplicável aos serviços em geral.

Contudo, os elementos probatórios trazidos aos autos não são suficientes para conferir certeza e liquidez ao crédito pleiteado. Explico.

A questão posta é a desconstituição de débito constituído por meio de DCTF, que requer a comprovação de qual é o débito condizente com a verdade material. Em outras palavras, se o contribuinte equivocou-se na DCTF e na DIPJ e declarou débitos maiores do que os devidos, deve comprovar qual o montante efetivamente devido e, por consequência, comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

É preciso lembrar que, de acordo com artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, o contribuinte deve apresentar na manifestação de inconformidade "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*".

No mesmo sentido, o artigo 373, I, do Código de Processo Civil determina que incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Não é demais lembrar, também, que a determinação da aplicação do percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) é dirigido à atividade e não à pessoa que desenvolve serviços hospitalares. É o que se depreende da dicção do artigo 15, § 1º, III, "a", e § 2º, da Lei n.º 9.249/95, *verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III- trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

(...)

2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

(...)”. grifei.

Assim, não basta que o contribuinte faça prova de que desenvolve atividades que podem ser enquadradas no conceito de serviços hospitalares para que, automaticamente, toda a receita operacional auferida seja enquadrada nos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). É preciso que o sujeito passivo junte elementos para vincular a receita à atividade de serviço hospitalar.

É preciso trazer aos autos elementos de prova relativos às receitas auferidas para demonstrar quais as atividades que se enquadram como *serviço hospitalar* e quais não se enquadram. As receitas provenientes de simples consultas, por exemplo, não se enquadram na tributação mais benéfica, como se pode observar na Solução de Consulta COSIT nº 145, de 19/09/2018, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. REQUISITOS.

Na prestação de serviços hospitalares a utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido reclama a presença dos seguintes requisitos, cumulativamente:

a) a prestação de serviços hospitalares, assim considerados aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvam as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002 (exceto consultas médicas); e

b) a prestadora dos serviços ser organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

[...]

LUCRO PRESUMIDO. CONSULTAS MÉDICAS E SERVIÇOS DE ACUPUNTURA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes de consultas médicas, inclusive ambulatoriais, e da prestação de serviços de acupuntura sujeitam-se ao percentual de 32% na apuração do IRPJ no regime de tributação do lucro presumido. – grifei.

Analisando os elementos de prova juntados aos autos, vê-se que a contribuinte contratou diversos serviços com a MASTERMED ADMINISTRADORA DE PLANO DE

SAÚDE LTDA. Todavia, parte desses serviços compreendem simples consultas eletivas que, como visto, não dão azo à aplicação do percentual mais benéfico do Lucro Presumido. Para que não parem dúvidas, reproduzo a cláusula 2.1 do contrato com a MASTERMED:

São deveres da CONTRATADA:

2.1 – Colocar à disposição dos usuários inscritos no plano de saúde da CONTRATANTE, bem como das empresas credenciadas administradas pela CONTRATANTE, todos os serviços médico relacionados neste contrato, que dele faz parte integrante, para todos os fins de direito, entendendo como tal “atenção ao paciente” no que tange a Prestação de Serviços Ambulatoriais (Consultas Eletivas) nas Especialidades de Clínica Médica, Cardiologia, Cirurgia Pediátrica, Dermatologia, Ginecologia, Obstetrícia, Pneumologia, Urologia, Infectologia, Ortopedia, Gastroenterologia, e Exames de ECG, preventivo, Ultrasonografia, Análises laboratoriais e Fisioterapia.

A análise das notas fiscais também não socorre a recorrente. Em verdade, trata-se de notas fiscais globais emitidas mensalmente, com a singela descrição de “*Serviços médicos prestados no mês...*”. Seria preciso que fossem emitidas notas fiscais por procedimento – individualizadas – para que se pudesse identificar quais os procedimentos que se enquadram no conceito de *serviços hospitalares*.

Ademais, seria preciso juntar elementos de prova da contabilidade para se determinar se as receitas declaradas estão de acordo com a escrita comercial (ou Livro Caixa).

Sem a apresentação de tais elementos probatórios, o pedido do contribuinte carece de liquidez e certeza.

Conclusão.

Portanto, não tendo o contribuinte logrado apresentar elementos suficientes de prova da liquidez e certeza do crédito pleiteado, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(grifo nosso)

Do Acórdão n.º 1003-001.054– 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária

A recorrente peticiona após interpor seu recurso voluntário, requerendo a juntada do Acórdão nº 1003-001.054 da 1ª Seção de Julgamento da 3ª Turma Extraordinária do CARF. Da mesma forma que esta Decisão, apresentada *a posteriori* pela recorrente, a qual tratou de questão idêntica, o Acórdão supracitado (proferido por esta Turma de Julgamento em 13 de novembro de 2019) também abordou a mesma questão, no entanto, a meu ver, enfrentou de forma completa e percuciente a matéria da certeza e liquidez do direito creditório, evidenciando a necessidade de se comprovar, ao menos com a escrituração, a origem das receitas para fim de aplicação de percentual do Lucro Presumido.

Noutro passo, transcrevo abaixo a parte conclusiva do voto condutor do Acórdão epigrafado:

Analisando a documentação juntada aos autos pela Recorrente, contrato social e notas fiscais de prestação de serviços, entendo que razão lhe assiste e me dão maior segurança em afirmar que a Recorrente atua na área daquilo que ficou definido como serviços hospitalares, para efeito de aplicação do disposto na Lei nº 9.249/95, em seu art. 15, § 1º.

Portanto, em meu sentir que as atividades praticadas pela Recorrente se coadunam com o conceito de serviços hospitalares desenvolvido pelo STJ no REsp 1.116.399/BA. Por

outro lado, entendo que a documentação juntada aos autos em sede de Recurso Voluntário, quando imprescindível para solução da lide e à formação da livre convicção do julgador, pode e deve ser apreciada, considerando que o processo administrativo rege-se pelo princípio da verdade material, que tem por finalidade a busca da realidade dos fatos.

Ora, a jurisprudência deste Tribunal é dominante no sentido de que a verdade material sobrepõe-se aos formalismos estritos. Assim, os documentos apresentados pela Recorrente devem ser aceitos e, na realidade, comprovam que suas atividades enquadram-se no conceito de "serviços hospitalares", estando submetida ao coeficiente de 12% (doze por cento) e não ao de 32% (trinta e dois por cento), para cálculo do lucro presumido.

De tal modo, à luz do entendimento fixado pelo STJ em sede de recurso repetitivo (REsp n' 1.116.399BA) e da Súmula Carf n' 142, **reconheço o direito creditório** da Recorrente relativo ao pagamento a maior de CSLL (ocorrido em 30.04.2003, relativamente ao IRPJ - código 2089- do 2º trimestre de 2003), **decorrente da apuração equivocada da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido, com a utilização do coeficiente de 32% (trinta e dois por cento), quando o correto era de 12% (doze por cento)**

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito creditório pleiteado, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos a DRF de origem para continuação da verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp.

(assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

[grifo nosso]

Por ser pertinente ao deslinde da questão, peço vênias para divergir do que foi decidido pela I. Relatora do voto condutor supratranscrito, expondo as razões que se aplica neste julgamento.

Ora, o fenômeno da compensação ocorre quando há a “extinção” do crédito tributário (que é o “débito confessado” pelo contribuinte mediante a declaração de compensação). Ocorre a compensação quando o crédito, líquido e certo — do contribuinte — é o mesmo valor do débito confessado (crédito tributário). Após a entrega da declaração, não concordando com os valores, a Fazenda não homologa a compensação. O contribuinte impugna, então a Autoridade Julgadora analisa se há o crédito suficiente para que se deflagre o fenômeno compensatório.

A meu ver, há uma incongruência em reconhecer o direito creditório e, ao mesmo tempo, determinar o retorno dos autos à unidade de origem para verificação da “existência, suficiência e disponibilidade” do mesmo direito creditório pleiteado. Como exposto acima, o mérito do julgamento é a certeza de sua “existência” e também do respectivo valor (liquidez). Em caso de necessidade, cabe diligência. Mas, não sendo o caso de investigação, não se deve transferir essa análise (apreciação da existência e do valor do crédito) à unidade de origem, após a instauração do litígio.

Da forma como foi decidido, torna-se inafastável alguns questionamentos, como p. ex.: e se o crédito apurado na unidade de origem for insuficiente? E se o contribuinte não concordar com os valores apurados, nascerá nova lide?

Por isso entendo incabível, neste caso, após a instauração do contencioso, a apreciação do valor do crédito pela unidade de origem. Estaria, desta forma, substituindo o Colegiado de segunda instância.

Do Acórdão n.º 1002-000.672 – Turma Extraordinária / 2ª Turma

Ainda, em 08 de maio de 2019, a mesma matéria em relação a mesma contribuinte foi objeto de apreciação pela 2ª Turma Extraordinária (Acórdão n.º 1002-000.672) a qual decidiu, por unanimidade de votos, em não conhecer dos documentos inéditos juntados no recurso voluntário, em razão da preclusão consumativa, e, no mérito, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

INCLUSÃO DE DOCUMENTOS INÉDITOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Documentos inéditos colacionados apenas por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário não podem ser conhecidos pela instância recursal em razão da ocorrência da preclusão consumativa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.

Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez, visto que fora integralmente utilizado para a quitação de débito com características distintas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS PROBANDI DO RECORRENTE.

Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos.

Transcrevo excertos com as fundamentações pertinentes: O então manifestante não trouxe prova material atestando o cumprimento das condições estabelecidas no

parágrafo primeiro do artigo 27 da IN SRF n.º 480/2004 para que seu estabelecimento fosse considerado como de serviço hospitalar e tampouco comprovou o atendimento ao disposto no parágrafo 2º do mesmo artigo, porquanto os registros cadastrais constantes na base de dados da RFB (mencionados no item 1 deste Voto) indicam que o contribuinte opera exclusivamente no ramo imobiliário, inexistindo qualquer referência à atividade de atendimento hospitalar compreendida na classe 8511-1 do CNAE.

No que concerne à solução de processos de consulta, adiro ao entendimento expresso no acórdão recorrido, segundo o qual são elas proferidas "em tese", isto é, em termos genéricos e condicionais, não se mostrando razoável, por isso, supor que a resposta da Solução de Consulta SRRF/5º RF/DISIT n.º 16/2005 possa, pura e simplesmente, ser aceita como lastro probatório da tese do Recorrente, de modo a legitimar, per se, o reconhecimento do direito creditório pretendido por meio da redução do percentual de presunção de lucro de 32% para 12% no cálculo da CSLL.

Caberia ao Recorrente, portanto, apresentar conjunto probatório específico e congruente, que permitisse avaliação objetiva e detalhada da utilização da alíquota reduzida de presunção do lucro presumido, de modo a autorizar o julgador ao reconhecimento de que a situação alegada amolda-se (ou não) à descrita hipoteticamente na referida Solução de Consulta, o que efetivamente não ocorreu.

Assim, a falta de apresentação de documentos de comprovação da existência de estabelecimento hospitalar e da realização da atividade de prestação de serviços hospitalares na forma prescrita pela legislação inviabiliza a verificação efetiva do exercício desta atividade pelo julgador e, conseqüentemente, a apuração de eventual erro na aplicação do percentual de presunção da base de cálculo presumida da CSLL.

Com relação à retificação da DCTF feita após a emissão do Despacho Decisório Eletrônico, como dito pelo próprio Recorrente, esta possibilidade é admitida pela doutrina e jurisprudência (e até mesmo por atos normativos), desde que acompanhada de prova inequívoca da existência do erro e do crédito declarado, o que efetivamente não ocorreu no presente caso, conforme discorrido anteriormente.

Importante frisar que na análise de mérito relativo a processos de compensação, é cediço que o onus probandi do crédito pleiteado compete àquele que o alega possuir² e que a falta de documentos hábeis e de declarações retificadoras válidas nos autos afasta a possibilidade de confirmação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, requisito legal para a concessão da compensação, conforme dispõe o art. 170 do CTN (grifos nossos):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Nesse quadro, é forçoso reconhecer que o Recorrente não logrou comprovar de forma idônea e indubitável o crédito que entendia possuir, sendo, portanto, correta a não homologação do PERD/COMP n.º 42847.75153.311008.1.3.04-0269.

3. Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo integralmente a decisão de piso.

(assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva

[grifo nosso]

Das Provas Apresentadas em Sede Recursal

Em homenagem à verdade material e considerando a decisão do juízo *a quo* no que tange a ausência de provas, entendo que cabe o conhecimento e apreciação dos documentos juntados em sede recursal, afastando eventual entendimento acerca de preclusão consumativa.

Com os documentos juntados (fls. 137 e ss.), a recorrente busca unicamente provar o efetivo exercício das atividades hospitalares.

No entanto, cumpre realçar que os documentos apresentados não se referem ao período de apuração referente ao DARF apontado como crédito. Como já exposto, o percentual do regime do lucro presumido pode variar de acordo com a atividade exercida, e deve ser analisado em relação à natureza de cada receita auferida em determinado período de apuração.

Considerações Finais

É importante reiterar que o percentual do lucro presumido é definido de acordo com a atividade exercida pela pessoa jurídica. Para se ter a certeza e liquidez de determinado pagamento indevido ou a maior, é preciso identificarmos a natureza das receitas auferidas no respectivo período de apuração, para a exata demonstração do imposto devido e do pagamento indevido ou a maior.

Necessária, então, a apresentação dos registros contábeis, demonstrando a apuração do imposto, de modo a evidenciar a natureza das receitas constantes das notas fiscais do período em análise. Este ônus cabe ao contribuinte.

Os documentos apresentados pela recorrente não permitem concluir ser o crédito “líquido e certo”. Desse modo, não há como reconhecer o crédito em questão.

Conclusão

Desta forma, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo *in totum* a decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

