



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.912239/2011-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.033 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de novembro de 2019
Recorrente MEDGATE - SERVIÇOS MÉDICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 nº 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)

Carlos Andre Soares Nogueira - 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).

Relatório

Trata o presente processo de PER/DComp por meio do qual a contribuinte formaliza crédito relativo a pagamento indevido ou a maior e o utiliza para compensar débitos de sua responsabilidade.

Por bem retratar os fatos apurados pela fiscalização e as alegações da manifestação de inconformidade, reproduzo, inicialmente, o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância no Acórdão n.º 11-42.050 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife:

Tratam os autos de análise eletrônica de Pedido de Restituição (PER) n.º 20053.15333.111005.1.2.043125, com cópia às fl. 02 a 051, por intermédio da qual o contribuinte acima qualificado pleiteou restituição de crédito no montante de R\$ 4.890,73 decorrente de suposto recolhimento a maior de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), código de receita 2372, referente ao período de apuração 3º trimestre de 2003, efetuado via Darf no montante de R\$ 15.400,60.

2. Como resultado desta análise foi emitido o Despacho Decisório n.º 013371305, de 02 de dezembro de 2011, às fl. 17 e 18, que decidiu pelo indeferimento do pedido de restituição em virtude da inexistência do crédito pleiteado.

2.1. Segundo a decisão, o Darf apontado como origem do crédito foi integralmente utilizado para liquidar débito confessado de igual valor (R\$ 15.400,60), de igual código de receita (2372), referente ao mesmo período de apuração (30 de setembro de 2003).

3. Cientificado por via postal da decisão em 21 de dezembro de 2011, conforme faz prova a cópia do Aviso de Recebimento à fl. 19, em 20 de janeiro de 2012 o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fl. 20 a 26, instruída com os documentos às fl. 27 a 43, onde argumentou, em síntese, o que segue:

3.1. tempestividade; 3.2. preliminar de nulidade do despacho decisório em virtude de cerceamento do direito de defesa, decorrente da ausência de análise efetiva do direito material do contribuinte (da substância do crédito). Violação do princípio da motivação. Cita como referência Acórdão da DRJ/SDR n.º 15.22.685; 3.3. o crédito decorre de aplicação indevida de percentual de presunção na obtenção da base de cálculo do tributo. Amparado na Solução de Consulta n.º 16/2005, proferida nos autos do processo n.º 10580.010938/20440, que reconheceu seu direito a aplicação de percentual de 12%2 na determinação da base de cálculo em virtude de suas atividades equipararemse a serviços hospitalares, retificou os calculados anteriormente feitos com base em 32% a fim de aplicar o percentual de 12%, restando, daí, um crédito líquido e certo. Tal fato

motivou a retificação da respectiva DCTF do 3º trimestre de 2003; 3.4. mesmo sua declaração retificadora não tendo sido apresentada à época, o direito ao crédito não pode ser negado. É líquido e certo. Sabendo da existência do crédito, a administração fazendária deveria proceder à retificação da declaração e reconhecer seu direito.

Nesse sentido, o já referido acórdão.

4. Em 14 de fevereiro de 2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA (DRF/SDR) emitiu o despacho à fl. 44, por intermédio do qual pronunciou-se pela tempestividade da manifestação de inconformidade e encaminhou os autos para julgamento pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR). Contudo, tendo em vista o disposto na Portaria RFB n.º 453, de 11 de abril de 2013, e no art. 2º da Portaria RFB n.º 1.006, de 24 de julho de 2013, os autos foram remetidos para esta DRJ/Recife (fl. 45).

5. É o relatório.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente. A ementa do acórdão ora vergastado restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. NÃO CABIMENTO.

Não é devida a nulidade do despacho decisório quando este apresenta de forma clara e suficiente a motivação da decisão.

RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DE DCTF. NECESSIDADE DE PROVA DOCUMENTAL.

Para fins de comprovar erro cometido no preenchimento de DCTF é necessária a comprovação documental do cometimento de erro na determinação do tributo.

SOLUÇÃO EM PROCESSO DE CONSULTA.

A solução em processo de consulta é proferida em tese, cabendo ao contribuinte comprovar, quando necessário, que atende às condições estabelecidas no referido ato.

RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DO CRÉDITO.

Não há que se falar em restituição quando resta comprovada nos autos a inexistência do crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Neste, a recorrente reafirmou as alegações lançadas na manifestação de inconformidade.

Inicialmente, a recorrente afirmou ter feito a retificação da DCTF, em contradição com o afirmado na decisão de piso.

Em seguida, pugnou pelo direito de apresentar novos elementos de prova em sede de recurso voluntário, uma vez que a questão relativa à comprovação do exercício de serviços hospitalares surgiu no processo somente na decisão de primeira instância.

Alegou que, em homenagem ao princípio da verdade material, seria necessário reconhecer a ocorrência de erro de fato no preenchimento da DCTF original e admitir a DCTF retificadora.

Reiterou os argumentos em favor do reconhecimento do exercício de serviços hospitalares para fins de aplicação dos percentuais de 8% e 12% para a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, respectivamente, na sistemática do Lucro Presumido.

Para instruir a peça recursal, a recorrente juntou contrato social, contrato de prestação de serviços e notas fiscais.

Ao final, pediu que sejam admitidas as provas apresentadas e a reforma da decisão de piso para reconhecer o exercício de atividade hospitalar, reconhecer o direito creditório e a homologação das compensações declaradas.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos Andre Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

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 n.º 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 n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 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 a 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 nº 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 nº 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 carteira 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.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Andre Soares Nogueira