



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.912240/2011-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.346 – 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.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão preferida pela 3ª Turma da DRJ/REC (Acórdão 11-54.941 - 3ª Turma da DRJ/REC, fls. 50 e ss.) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente.

Da Decisão da DRJ (Acórdão 11-54.941 - 3ª Turma da DRJ/REC, fls. 50 e ss.)

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

Trata o presente processo de pedido de restituição constante do PER/DCOMP eletrônico (nº 14127.32677.150409.1.6.04-0803) na qual se indicou, como origem de crédito, o DARF relativo a IRPJ, código de receita 2089 no valor total de R\$10.187,88 (fls. 02/04) que teria sido pago indevidamente pela Interessada em 30/10/2000 e relativo ao período de apuração de 30/09/2000.

O despacho decisório eletrônico (fl. 21) identificou integral utilização anterior do pagamento para quitação de débito relativo a IRPJ, código de receita 2089, referente ao período de apuração de 30/09/2000, em face do que indeferiu o pedido de restituição.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, fls. 24/30, argumentando e requerendo o que segue:

Inicialmente informa exercer a atividade de prestação de serviços médicos de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia e que em 11/11/2005 havia apresentado pedido de restituição através do PER/DCOMP nº 14127.32677.150409.1.6.04-0803, relativo ao IRPJ (código de receita 2089) do 3º trimestre de 2000, o qual havia sido recolhido a maior.

Argúi preliminar de nulidade do Despacho Decisório constante do presente processo alegando “ausência de análise efetiva que ensejou o direito material do contribuinte, fundamentação válida do ato administrativo, cerceou o direito de defesa, motivo suficiente para tornar o Despacho Decisório em questão nulo de pleno direito.”

Quanto ao mérito, alega que o direito ao crédito teria surgido a partir da Solução de Consulta nº 16/2005, através de processo de consulta por ela apresentado, a qual teria reconhecido o direito da aplicação do percentual de presunção do lucro de 8%, no cálculo do IRPJ apurado naquele trimestre, fato que havia motivado a retificação da respectiva DCTF, dentre outras retificadoras apresentadas.

Acrescenta que restaria claro se tratar de “crédito líquido e certo”, cujo ônus de prova a ele atribuído estaria configurado, não havendo dúvidas quanto ao direito pretendido.

Por se tratar de crédito líquido e certo, cujo exercício do direito teria ocorrido através da apresentação da respectiva DCOMP, ainda que a referida DCTF retificadora não houvesse sido apresentada à época, tal direito não poderia ser nunca negado.

Entende que sabendo da existência do crédito a favor do contribuinte, a própria administração fiscal deveria tomar todas as devidas providências para que o seu direito líquido e certo fosse efetivamente exercido, sob pena do cerceamento do direito de ampla defesa.

Finaliza requerendo a nulidade do Despacho Decisório em lide e seja reconhecido o crédito constante do PER/DCOMP em referência “no valor correspondente aos débitos reconhecidos na DCTF”.

A 1ª Turma da DRJ/REC, 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a decisão impugnada, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. UTILIZAÇÃO TOTAL. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. Mantém-se o despacho decisório que não homologou a compensação quando constatado que o recolhimento indicado como fonte de crédito foi totalmente utilizado na quitação de débito confessado em DCTF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.

IMPREScindibilidade da retificação da DCTF para comprovação do pagamento indevido ou a maior. Enquanto não retificada a DCTF, o débito espontaneamente confessado é devido, logo, o valor utilizado para quitá-lo não se constitui formalmente em indébito.

Do Recurso Voluntário (fls. 61 e ss.)

Transcrevo excertos pertinentes das razões apresentadas na via recursal:

[...]

Quanto ao fato da DCTF retificadora ter sido apresentada mesmo após o pedido de restituição ou compensação, é pacífico o entendimento da doutrina e da jurisprudência administrativa no sentido de que a retificação da DCTF poderá ser admitida, desde que fique devidamente evidenciada a existência de ERRO MATERIAL DE FATO, tudo em nome do princípio da busca da VERDADE MATERIAL.

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” 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.” 11.

[...]

Por fim, repise-se, da necessidade das provas ora apresentadas sob pena de causar, ao Recorrente, tremenda e inaceitável INJUSTIÇA FISCAL!

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;

Peticona após, requerendo a juntada do acórdão nº 1003-001.054 da 1ª Seção de Julgamento da 3ª Turma Extraordinária do CARF.

Em apertada síntese, aduz que se trata de julgamento proferido no referido acórdão nº 1003-001.054 cuja discussão é idêntica àquela discutida no presente processo resumindo-se em:

- a) Na possibilidade de apresentação de provas materiais em momento posterior à primeira manifestação de inconformidade; e,
- b) Na possibilidade de enquadramento dos serviços prestados pela peticionante no conceito de SERVIÇOS HOSPITALARES.

É o relatório, passo ao voto.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1401-005.346 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.912240/2011-90

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 nº 10580.010938/0004-40.

Assim, apresentou PER/DCOMP através da qual pleiteou a compensação do pretensão 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.

Em seu Recurso Voluntário apresenta 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. 73 e ss.

Cumprе 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 nº 1401-004.033**, situação em que o I. Relator Carlos André Soares Nogueira expõe suas razões de decidir, as quais adoto como minhas, aplicando-se ao caso ora apreciado:

Do Acórdão nº 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 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)

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 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Analizando 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, Ultrassonografia, 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 nº 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 epigrafoado:

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 nº 1.116.399/BA) e da Súmula Carf nº 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 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 discurrido 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 nº 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. 73 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

Reitere-se 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