



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.912496/2009-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1002-000.674 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 08 de maio de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente MEDGATE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Rafael Zedral e Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Manifestação de Inconformidade contra a não homologação da compensação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/REC:

Tratam os autos de análise eletrônica da Declaração de Compensação(Dcomp) retificadora nº 10722.39163.260209.1.3.047022, com cópia às fl. 02 a 111, por intermédio da qual o contribuinte acima qualificado efetuou compensação, sob condição resolutória, dos débitos abaixo indicados, com suposto crédito de pagamento indevido ou a maior de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 29.686,81 (cód 2372), apurado dezembro de 2004, decorrente de Darf de R\$ 31.116,08, com vencimento e arrecadação em 31 de janeiro de 2005. Consoante indicado na Dcomp, todo o crédito foi utilizado na compensação.

Tributo	Cód. Receita	PA	Vencimento	Principal	Multa	Juros	Débito Total
Cofins	2172	Jan 2008	20/02/2008	2.376,22	475,24	288,47	3.139,93
PIS	8109	Fev 2008	20/03/2008	1.702,75	340,55	192,41	2.235,71
Cofins	2172	Fev 2008	20/03/2008	7.858,83	1.571,76	888,04	10.318,63
PIS	8109	Mar 2008	18/04/2008	1.093,27	218,65	113,70	1.425,62
Cofins	2172	Mar 2008	18/04/2008	5.045,86	1.009,17	524,76	6.579,79
PIS	8109	Abr 2008	20/05/2008	1.706,17	341,23	162,42	2.209,82
Cofins	2172	Abr 2008	20/05/2008	7.874,61	1.574,92	749,66	10.199,19
PIS	8109	Mai 2008	20/06/2008	1.860,93	372,18	159,29	2.392,40
Cofins	2172	Mai 2008	20/06/2008	8.943,63	1.188,73	508,77	7.641,13

2. Como resultado desta análise foi emitido o Despacho Decisório nº 848514704, de 07 de outubro de 2009, às fl. 12 a 14, que decidiu pela não homologação da compensação declarada 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\$ 31.116,08), de igual código de receita (2372), referente ao mesmo período de apuração (31 de dezembro de 2004).

3. Cientificado por via postal da decisão em 21 de outubro de 2009, conforme faz a cópia do Aviso de Recebimento à fl. 15, em 17 de novembro de 2009 o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fl. 16 a 18, instruída com os documentos às fl. 19 a 80, onde argumentou, em síntese, o que segue:

3.1. tempestividade;

3.2. após quitação /recolhimento do Darf objeto do crédito em questão, constatou que havia se equivocado na aplicação do percentual de presunção para a determinação do lucro presumido. Ao invés do percentual de 32%, deveria ter utilizado 12%, haja vista se enquadrar no conceito de serviços hospitalares, conforme processo de consulta nº 10580.010938/200440.

Assim, pagou tributo a maior no 4º trimestre de 2004, sendo devida a restituição do excedente. O cálculo correto pode ser visto na DIPJ/2005 retificadora anexada. Retificou a DCTF para proceder o ajuste;

4. Ao final, requereu a admissão da retificação da DCTF e que seja homologada a compensação.

5. Em 04 de novembro de 2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA (DRF/SDR) emitiu o despacho à fl. 81, 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 nº 453, de 11 de abril de 2013, e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013, os autos foram remetidos para esta DRJ/Recife (fl. 82).

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/REC, conforme acórdão n. 1142.055 (e-fl. 83), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DCTF RETIFICADORA. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE. DESQUALIFICAÇÃO.

DCTF entregue após ciência de despacho decisório que não homologou compensação declarada não produz efeitos em relação aos créditos e débitos objetos da análise.

RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DE DCTF. NECESSIDADE DE PROVA DOCUMENTAL.

Para fins de comprovar erro cometido no preenchimento de DCTF não basta carrear aos autos cópia de DIPJ, sendo necessária a comprovação documental de 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.

COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DO CRÉDITO. NÃO CABE HOMOLOGAÇÃO.

Somente é passível de compensação crédito líquido e certo. Inexistindo o mesmo, é devido não homologar a compensação.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (e-fls. 90), no qual propõe os fundamentos de fato e de direito abaixo sintetizados (destaques do original):

Sustenta que "*Quanto ao primeiro fundamento, é pacífico o entendimento da doutrina e da jurisprudência administrativa no sentido de que a retificação da DCTF e da DIPJ 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.*

Afirma que "*No tocante ao segundo fundamento, relativamente à apresentação das provas do efetivo exercício da atividade de 'serviços hospitalares', cumpre ressaltar que não era esse o cerne da questão que motivou o despacho decisório que indeferiu ou não homologou a compensação" e que "...da leitura do próprio despacho decisório se conclui que a motivação foi exclusivamente a inexistência do direito ao crédito por não ter*

sido identificado, tais créditos, no confronto dos débitos e créditos informados na respectiva DCTF".

Aduz que "...em momento algum foi questionado no respectivo despacho decisório sobre o direito da Recorrente de se utilizar dos percentuais reduzidos para os fins do lucro presumido" e que "Nesse ponto, há de se conceber que somente com a ciência do Acórdão ora atacado é que a Recorrente se vê na obrigação de apresentar tais provas, não havendo o que se falar, portanto, em preclusão".

Alega que "Quanto ao fato da DCTF retificadora ter sido apresentada mesmo após a ciência do despacho decisório, 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."

Com relação à prestação de serviços hospitalares, afirma que "A partir da publicação da Instrução Normativa 306 SRF, de 12-3-2003, publicada no DO-U de 3-4-2003, a administração tributária firmou um entendimento mais abrangente para o conceito de serviços hospitalares. Isto porque, o art. 23 do referido ato normativo disciplina que para os fins previstos no art. 15, § 1.º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.249/95 (matriz legal do lucro presumido), poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições relacionadas na Parte II. Capítulo 2. da Portaria GM n.º 1.884/94, do Ministério da Saúde".

Aduz que "A Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal, através da Solução de Divergência n.º 11, também se manifestou favoravelmente à aplicação da alíquota reduzida..." e que "Com a finalidade de se confirmar o direito à aplicação da alíquota reduzida concernente aos serviços hospitalares, a Recorrente protocolou consulta nesse sentido na RFB da 5ª Região Fiscal, tendo recebendo a resposta através da Solução de Consulta 16, de 31 de maio de 2005..."

Conclui que "não restam dúvidas que os serviços prestados pela Recorrente nas diversas especialidades da área médica e de saúde, tais como, clínica médica geral, cirurgia geral, ortopedia e traumatologia, ultrassonografia, urologia, angiologia e cirurgia vascular, proctologia, oftalmologia, endoscopia digestiva, audiometria, otorrinolaringologia, ginecologia e obstetrícia, etc, consoante os documentos de que trata o item 4 adiante, se enquadravam perfeitamente nas disposições dos itens 1.7 e 1.8 da Atribuição 1, 2.1.5 e 2.2.5, da Atribuição 2, todos da Parte II da mencionada Resolução ANVISA 50/2002.

Consigna, ainda, que "Face aos argumentos acima aduzidos, no tópico 2, acerca da admissão da apresentação das provas requeridas, ainda que em sede de Recurso Voluntário, junta-se ao presente os seguintes documentos comprobatórios do exercício da atividade de 'serviços hospitalares': a) Contrato Social original e alterações, onde constam as atividades de serviços de medicina em geral, além de outros relacionados à área de saúde (doc. 2); b) Contratos de Prestação de Serviços Médicos firmados com entidades contratantes de tais serviços, com o plano de saúde MASTERMED (doc. 3); c) Notas Fiscais de prestação de serviços faturados para os contratantes em que comprovam a prestação de serviços médicos nas diversas especialidades acima mencionadas (doc. 5).

Ao final, requer o acolhimento do presente recurso, para o fim de viabilizar o direito de retificação da DCTF e de reconhecer o exercício da atividade de prestação de serviços hospitalares à época dos fatos, homologando-se integralmente a compensação declarada.

É o Relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva - Relator

1. Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, entretanto, conheço-o parcialmente, em razão da ocorrência da preclusão consumativa relativa ao direito de apresentação no Recurso Voluntário de documentos não juntados por ocasião da Manifestação de Inconformidade, quais sejam: Alteração contratual nº 04, Contrato de garantia de coberturas médico-hospitalares e respectivas notas Fiscais de prestação de serviços à empresa Mastermed dos anos de 2003 e 2004.

Documentos novos, assim entendidos aqueles trazidos pela primeira vez a debate no Recurso Voluntário, não podem ser analisados por este colegiado por falta de prequestionamento, em razão de não terem sido apresentados no momento processual próprio, caracterizando-se como prova preclusa, a teor do disposto no artigo art.16, III e 17 do Decreto 70.235/72, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art.16, § 4.º III do Decreto 70.235/72), o que efetivamente não fica demonstrado neste processo.

Aliás, esta temática já foi debatida por esta 2ª TE no Acórdão 1002-000.576, de 16/01/2019, de relatoria do conselheiro Ângelo Abrantes Nunes, motivo porque valho-me das explicações ali expendidas, constantes do excerto seguinte, para fundamentar meu entendimento sobre o tema ora examinado (destaques do original):

(...)

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o

Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual dispõe:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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

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

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

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

(grifei).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade ou a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide com os elementos de prova correlatos, sendo eles submetidos à primeira instância (DRJ) para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário para o CARF (segunda instância) em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer de inovação probatória ou recursal.

Antes de analisar a prova devolvida para reexame na segunda instância de julgamento é preciso verificar se foi observado o

princípio recursal da dialeticidade, que determina que o recurso deve conter os fundamentos de fato e de direito que deram causa ao inconformismo com a decisão de primeira instância de julgamento, juntamente com os itens que o impugnante pretende que façam prova a seu favor.

*A legislação processual determina que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento devendo ser formalizada por escrito e com o detalhamento dos motivos de fato e de direito em que se basear, devendo os pontos de discordância e as razões estarem expostas de forma minuciosa, sob pena de serem considerados não refutados. De modo geral, **a peça de defesa deve estar instruída com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias de defesa suscitadas.** O recurso voluntário é o meio idôneo a ensejar o reexame das questões decididas em primeira instância de julgamento com a finalidade de obter um pronunciamento mais favorável relativamente à sucumbência. Com exceção da avaliação de uma objeção, por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento, em regra o efeito devolutivo, inerente ao mecanismo recursal, promove o restabelecimento do poder de apreciar a mesma questão em segunda instância de julgamento. As provas extemporâneas juntadas aos autos e que representam inovação à lide não se contrapõem aos termos previstos no ato de deliberação que se pretende reformar, evidenciando violação ao princípio da dialeticidade, e caracterizada a supressão de instância.*

Na peça impugnatória (manifestação de inconformidade) não constam as cópias do Livro Diário apresentadas com o recurso voluntário, mas somente cópias da DIPJ 2003, de DARF pago no valor de R\$ 24.845,89 e da DCTF retificadora, que denotariam pagamento a maior. Diferentemente, na fase recursal foram trazidas cópias de 3 fls. do seu livro Diário, sendo 2 referentes a Termos de Abertura e Encerramento.

Excetuando-se as objeções, circunstância que não se verifica no caso dos autos, não se toma conhecimento das provas juntadas pela primeira vez em sede de recurso voluntário, porque alcançadas pela preclusão.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de forma que não se aprecia contexto probatório extemporâneo. Se não foi apresentado ao tempo da impugnação ou manifestação de inconformidade ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-lo em sede de recurso voluntário como uma inovação. O CARF não pode apreciar prova não apreciada pela DRJ, caso contrário, estaríamos diante de patente supressão de instância.

A análise destes elementos novos trazidos ao processo administrativo implicaria supressão de instância porque a

Turma Julgadora da DRJ/RJ1 foi privada da apreciação destes itens, motivo pelo qual deve ser reconhecida a preclusão consumativa na forma dos dispositivos do Dec. n.º 70.235/72, já reproduzidos. As normas processuais não permitem que qualquer das partes mantenha desconhecida determinada prova, de que já dispunha, com o propósito de aguardar o momento que lhe seja mais favorável para a apresentação, gerando surpresas e danos ao contraditório para a outra parte e suprimindo o exame por instâncias de julgamento.

O conjunto probatório inédito apresentado com o recurso voluntário ultrapassa os limites do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, pois já poderia ter sido inserido aos autos no momento da manifestação de inconformidade, porque diz respeito à escrita contábil da qual o postulante do direito creditório tinha posse desde o ano calendário 2002. Como entender reformável, nesse aspecto, a decisão que não identificou conjunto probatório que pudesse amparar a liquidez do crédito em análise, se este era necessário? E como admitir prova extemporânea que busca comprovar o pagamento indevido de IR sem que tenha ocorrido qualquer das hipóteses que excepcionam a preclusão contidas nas alíneas "a", "b" e "c" desse § 4.º?

A impossibilidade de inovação probatória impede que sejam considerados para a apuração do direito creditório e a liquidez do crédito os novos elementos de prova anexados na oportunidade de interposição do recurso voluntário. Tampouco se trata de matéria de ordem pública, como de demonstrará adiante, que, esta sim, justificaria o exame dos elementos à margem do que determinam os §§ 4.º e 5.º do Decreto n.º 70.235/72.

Patente, pois, a ocorrência da preclusão consumativa dos documentos inéditos colacionados apenas por ocasião do Recurso Voluntário.

De outro lado, ainda que se possa aceitar a alegação do Recorrente e contrapor o princípio da verdade material ao instituto da preclusão consumativa - o que se faz tão somente por raciocínio jurídico - constato que os documentos juntados ao Recurso Voluntário não dão suporte ao reconhecimento do crédito postulado, conforme explica-se na sequência.

A alteração contratual nº 4 visou a inclusão da atividade de locação de imóveis no objeto social da empresa, que tinha, até então, segundo este documento, a atividade de prestação de serviços na área médica e pronto atendimento como objeto principal (e-fls. 95). Entretanto, esta alteração não corresponde ao objeto social constante do cadastro existente na base de dados da Receita Federal do Brasil, conforme registro seguinte, extraído de seu sítio¹ (destaques deste relator):

¹ https://www.receita.fazenda.gov.br/pessoaajuridica/cnpj/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante

Processo nº 10580.912496/2009-82
Acórdão n.º 1002-000.674

S1-C0T2
Fl. 145

 REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 02.862.827/0001-30 MATRIZ		COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	
DATA DE ABERTURA 18/11/1998			
NOME EMPRESARIAL MEDGATE INVESTIMENTOS E AGENCIAMENTOS LTDA			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) MEDGATE INVESTIMENTOS E AGENCIAMENTOS			PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 68.10-2-01 - Compra e venda de imóveis próprios			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 68.10-2-02 - Aluguel de imóveis próprios 74.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada			
LOGRADOURO AV TANCREDO NEVES		NÚMERO 909	COMPLEMENTO EDIF ANDRE GUIMARAES SALA 1505
CEP 41.820-021	BAIRRO/DISTRITO CAMINHO DAS ARVORES	MUNICÍPIO SALVADOR	UF BA
ENDEREÇO ELETRÔNICO jfbandeira@bol.com.br		TELEFONE (71) 3355-7750 / (71) 3355-7752	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA			DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 31/08/2000
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL *****			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****			DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****

Como se nota, o registro constante da base de dados da RFB indica que o contribuinte presta serviços exclusivamente no ramo imobiliário desde 31/08/2000, causando estranheza o fato de esta atividade já não constar no objeto social da empresa na alteração contratual nº 04, de 01/03/2009 e nas alterações do contrato social de e-fls. 21, de 16/03/2000, e de e-fls. 18, de 15/12/2003.

A divergência cadastral não autoriza que a alteração contratual colacionada aos autos seja considerada como prova apta a, isoladamente, ensejar qualquer inferência de que o objeto social da empresa é a prestação de serviços médicos hospitalares, necessitando, por isso, ser corroborada por outros elementos.

A este respeito, o Recorrente junta ao Recurso Voluntário cópia não autenticada de um documento intitulado "contrato de garantia de coberturas médico-hospitalares" (e-fls. 99), firmado com a empresa Mastermed, que sequer possui data, assinaturas e identificação dos signatários. Mesmo assim, é possível verificar na cláusula primeira deste documento que o objeto contratual não é a prestação de serviços médico-hospitalares pela contratada (Megadate), mas a coordenação e supervisão de serviços médico-hospitalares pelas empresas conveniadas da contratante (Mastermed), através do controle de custos assistenciais e da disponibilização das dependências da contratada para realização de atividade necessárias que visem a racionalização de custos assistenciais. Veja-se:

CLAUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.3 É objeto do presente contrato a coordenação e supervisão, pela **CONTRATADA**, dos serviços médico-hospitalares realizados em favor dos usuários da carteira da **CONTRATANTE** pelas empresas conveniadas desta, através do controle dos custos assistenciais e da disponibilização das dependências da **CONTRATADA** para realização de atividades necessárias que visem a racionalização de custos assistenciais, tais como: Seleção e contratação por parte da **CONTRATADA** de Equipe multidisciplinar formada por Psicólogo, Nutricionista, Assistente Social, Enfermeira, Coordenação de Atendimento, Atendente de Seguro Saúde, para planejamento, elaboração, implantação e seguimento de pacientes selecionados por esta equipe a serem incorporados em programas como medicina preventiva terciária, medicina preventiva secundária e medicina preventiva primária, projeto de sala de espera educativa, planejamento familiar, etc., para prestação dos respectivos serviços em que a **CONTRATANTE** necessite, em virtude da possibilidade de alta sinistralidade, de acompanhamento diligente e específico.

No que toca às notas fiscais juntadas aos autos (e-fls. 116 a 133) constam no campo discriminação dos serviços a rubrica genérica de "serviços médicos prestados", contradizendo a afirmação do Recorrente de que juntou "*Notas Fiscais de prestação de serviços faturados para os contratantes em que comprovam a prestação de serviços médicos nas diversas especialidades acima mencionadas*[clínica médica geral, cirurgia geral, ortopedia e traumatologia, ultrassonografia, urologia, angiologia e cirurgia vascular, proctologia, oftalmologia, endoscopia digestiva, audiometria, otorrinolaringologia, ginecologia e obstetrícia, etc].

Portanto, mesmo supondo a validade jurídica dessas provas preclusas e admitido o seu conhecimento por parte deste julgador, melhor sorte não assistiria ao Recorrente, porquanto que as notas fiscais juntadas não especificam o tipo de serviço médico prestado e porque a prestação dos serviços médico-hospitalares não é feita pela Megadate (contratada), mas por empresas conveniadas da Mastermed (contratante), tendo aquela somente a incumbência de supervisão e coordenação dos serviços realizados.

Pelo exposto, não conheço, por preclusão consumativa, dos documentos inéditos colacionados no Recurso Voluntário e não apresentados no momento processual oportuno, uma vez que não cabe a esta instância recursal o exame de documentos e de matéria não apreciados pela DRJ, sob pena de supressão de instância e violação do princípio do contraditório.

2. Mérito

No mérito, vejo que o ora Recorrente não teve homologado o PER/DCOMP nº 10722.39163.260209.1.3.04-7022 transmitido em 26/02/2009, sob a alegação de que o crédito de R\$ 29.686,81, nele informado, já havia sido utilizado no pagamento do débito do tributo de código 2372 (CSLL - PJ que apuram o IRPJ com base em Lucro Presumido ou Arbitrado), do período de apuração de 31/12/2004, conforme mostra o excerto do Despacho Decisório Eletrônico abaixo:

Processo nº 10580.912496/2009-82
Acórdão nº 1002-000.674

S1-C0T2
Fl. 147



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DRF SALVADOR

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 848514704

DATA DE EMISSÃO: 07/10/2009

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CPF/CNPJ 02.862.827/0001-30	NOME/NOME EMPRESARIAL MEDGATE-SERVICOS MEDICOS LTDA
--------------------------------	--

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP 10722.39163.260209.1.3.04-7022	DATA DA TRANSMISSÃO 26/02/2009	TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10580-912.496/2009-82
---	-----------------------------------	--	--

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 29.686,81
A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

CARACTERÍSTICAS DO DARF

PERÍODO DE APURAÇÃO 31/12/2004	CÓDIGO DE RECEITA 2372	VALOR TOTAL DO DARF 31.116,08	DATA DE ARRECADAÇÃO 31/01/2005
-----------------------------------	---------------------------	----------------------------------	-----------------------------------

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
4873447578	31.116,08	Db: cód 2372 PA 31/12/2004	31.116,08
VALOR TOTAL			31.116,08

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/10/2009.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
35.462,27	7.092,42	5.846,47

Para verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar www.receita.fazenda.gov.br, opção Empresa ou Cidadão, Todos os Serviços, assunto "Restituição...Compensação", Item PER/DCOMP, Despacho Decisório.
Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O fundamento jurídico do crédito pleiteado, constante do PER/DCOMP, deriva de uma interpretação do Recorrente extraída da resposta da Solução de Consulta da SRRF/5ª RF/DISIT nº 16, de 31/05/2005 (e-fls. 64), a partir da qual entendeu que os serviços por ele prestados poderiam ser enquadrados como serviços hospitalares de que trata o artigo 23 da Instrução Normativa SRF nº 306/2003 e, assim, usufruir no cálculo da CSLL da alíquota de presunção de lucro de 12%, ao invés de 32% prevista para a prestação de serviços em geral. Reproduz-se o dispositivo em comento no que interessa ao deslinde do caso:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

I - realização de ações básicas de saúde, compreendendo as seguintes atividades:

a) ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças transmissíveis, visita domiciliar, coleta de material para exames, etc.;

b) vigilância epidemiológica por meio de coleta e análise sistemática de dados, investigação epidemiológica, informação sobre doenças, etc.;

c) ações de educação para a saúde, mediante palestras, demonstrações e treinamento in loco, campanhas, etc.;

d) orientar as ações em saneamento básico por meio de instalação e manutenção de melhorias sanitárias domiciliares relacionadas com água, dejetos e lixo;

e) vigilância nutricional por meio das atividades continuadas e rotineiras de observação, coleta e análise de dados e disseminação da informação referente ao estado nutricional, desde a ingestão de alimentos à sua utilização biológica;

f) vigilância sanitária, por meio de fiscalização e controle que garantam a qualidade aos produtos, serviços e do meio ambiente.

II - prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades:

a) recepcionar, registrar e fazer marcação de consultas;

b) realizar procedimentos de enfermagem;

c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;

d) recepcionar, transferir e preparar pacientes;

e) assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos nos pacientes;

f) executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;

g) emitir relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;

h) proporcionar cuidados pós-anestésicos;

i) garantir o apoio diagnóstico necessário.

III - prestação de atendimento imediato de assistência à saúde, compreendendo as seguintes atividades:

a) nos casos sem risco de vida (urgência de baixa e média complexidade):

1. triagem para os atendimentos;

2. prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

3. fazer higienização do paciente;

4. realizar procedimentos de enfermagem;

5. realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

6. prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs;

7. manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

b) nos casos com risco de vida (emergência) e nos casos sem risco (urgência de alta complexidade):

1. prestar o primeiro atendimento ao paciente;

2. prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

3. fazer higienização do paciente;

4. realizar procedimentos de enfermagem;

5. realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

6. prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas;

7. manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

IV - prestação de atendimento de assistência a saúde em regime de internação, compreendendo as seguintes atividades:

a) internação de pacientes adultos e infantis:

1. proporcionar condições de internar pacientes, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, patologia, sexo e intensividade de cuidados;

2. executar e registrar a assistência médica diária;

3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;

4. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhante (quando for o caso);

5. prestar assistência psicológica e social;

6. realizar atividade de recreação infantil e de terapia ocupacional;

7. prestar assistência pedagógica infantil (de 1º grau) quando o período de internação for superior a 30 dias.

b. internação de recém-nascido até 28 dias:

1. proporcionar condições de internar recém-nascidos normais patológicos, prematuros e externos que necessitam de observação;

2. executar e registrar a assistência médica diária;

3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;

4. prestar assistência nutricional e dar alimentação aos recém-nascidos;

5. executar o controle de entrada e saída de recém-nascido.

c. internação de pacientes em regime de terapia intensiva:

1. proporcionar condições de internar pacientes críticos, em ambientes individuais e coletivos, conforme grau de risco (intensiva ou semi-intensiva), faixa etária, patologia e requisitos de privacidade;

2. executar e registrar assistência médica intensiva;

3. executar e registrar assistência de enfermagem intensiva;

4. prestar apoio diagnóstico laboratorial, de imagens e terapêutico durante 24 horas;

5. manter condições de monitoramento e assistência respiratória 24 horas;

6. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação aos pacientes;

7. manter pacientes com morte cerebral, nas condições de permitir a retirada de órgãos para transplante, quando consentida.

d. internação de pacientes queimados:

1. proporcionar condições de internar pacientes com queimaduras graves, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, sexo e grau de queimadura;

2. executar e registrar a assistência médica ininterrupta;

3. executar e registrar a assistência de enfermagem ininterrupta;

4. dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;

5. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos executar procedimentos anestésicos;

6. prestar apoio terapêutico cirúrgicos, como rotina de tratamento (vide alínea "f", inciso V);

7. prestar apoio diagnóstico laboratorial e de imagem ininterrupto;

8. manter condições de monitoramento e assistência respiratória ininterrupta;

9. prestar assistência nutricional de alimentação e de hidratação dos pacientes;

10. prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

-
- a) patologia clínica;*
 - b) imagenologia;*
 - c) métodos gráficos;*
 - d) anatomia patológica;*
 - e) desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;*
 - f) realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:*
 - 1. recepcionar e transferir pacientes;*
 - 2. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;*
 - 3. executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;*
 - 4. emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;*
 - 5. proporcionar cuidados pós-anestésicos;*
 - 6. garantir o apoio diagnóstico necessário.*
 - g) realização de partos normais e cirúrgicos;*
 - h) desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;*
 - i) desenvolvimento de atividades hemoterápicas;*
 - j) desenvolvimento de atividades de radioterapia;*
 - k) desenvolvimento de atividades de quimioterapia;*
 - l) desenvolvimento de atividades de diálise;*
 - m) desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano*
 - (...)*

Sobre o assunto a DRJ assim se manifestou:

Na espécie, ele carregou aos autos apenas cópia de Solução de Consulta SRRF/5º RF/DISIT nº 16, de 31 de maio de 2005, a fim de justificar seu direito à aplicação do percentual de 12%, pois tal ato enquadraria sua atividade como serviço hospitalar.

14. Equivoca-se o interessado, pois a solução em processos de consulta sempre é proferida em tese, cabendo ao consulente provar, quando necessário, que se enquadra nas condições estabelecidas naquele ato. No caso, a solução de consulta afirmou apenas que, para ter suas atividades enquadradas como serviços hospitalares, o empresário ou sociedade empresária

teria que demonstrar o desenvolvimento de 'atividades de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1) e prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2), de que trata a Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003', e que tais serviços são prestados em 'estabelecimento que atenda o disposto no parágrafo primeiro do art. 27 da IN SRF nº 480, de 2004.

15. Caberia ao contribuinte provar com documentos a realização de tais atividades, a fim de permitir a este julgador verificar se efetivamente houve erro de aplicação do percentual de presunção.

15. Na ausência de qualquer outra prova de que documental, considero não comprovado erro de cálculo da CSLL do 1º trimestre de 2004 confessada na DCTF, e, por conseguinte, que todo o montante recolhido via Darf foi integralmente utilizado para liquidar este valor. O crédito pretendido é inexistente.

Assiste razão à DRJ.

O artigo 27 da IN SRF nº 480/2004 determinou que somente seriam considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, explicitando as condições que deveriam ser atendidas para que os estabelecimentos fossem assim qualificados (destaques deste relator):

Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

I - seguintes atribuições:

a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);

b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou

c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);

II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 - Atividades de Atendimento Hospitalar.

(...)

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 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 nº 10722.39163.260209.1.3.04-7022.

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)

Aílton Neves da Silva

² CPC - Lei nº 5.869 de 11 de Janeiro de 1973

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)