



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

Processo n° 10730.901902/2008-30
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1002-000.582 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente OFTALMOCLÍNICA SÃO GONÇALO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PER/DCOMP. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao recorrente produzir o conjunto probatório de suas alegações nos autos, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior ou indevidamente.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS.

Cabe à empresa que possui atividades diversificadas sujeitas a percentuais diferentes para apuração do lucro presumido demonstrar a segregação dos totais periódicos de cada uma delas, por meio de escrita contábil/fiscal, ainda que somente via Livro Caixa, e/ou documentos hábeis e idôneos para a comprovação das atividades, de forma a atender a exigência do § 2.º do art. 15 da Lei n.º 9.249/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Angelo Abrantes Nunes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Breno do Carmo Moreira Vieira e Angelo Abrantes Nunes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela 15.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ (DRJ/RJO) mediante o Acórdão n.º 12-091.737, de 26/09/2017 (e-fls. 569 a 575).

O relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, que aproveita outro relatório já anteriormente elaborado e que reflete com segurança o contexto fático, sintetiza bem o ocorrido, pelo que peço licença para transcrevê-lo, a seguir, complementando-o ao final.

[...]

Trata o presente processo de compensação já apreciada pela 8^a Turma de Julgamento desta DRJ.

Sirvo-me do relatório do mais recente acórdão sobre o caso:

“Trata o presente processo de compensação materializada pela declaração (Per/DComp) de fls. 27 e ss, transmitida à base de dados da Receita Federal em 16/12/2004, na qual a interessada acima qualificada empregou alegado crédito, no valor de R\$ 4.225,66, oriundo de pagamento indevido ou a maior e referente ao ano-calendário 2000.

A compensação declarada não foi homologada porque, segundo o despacho decisório proferido eletronicamente (fls. 04), o pagamento informado teria sido utilizado para quitação de outro débito, nada restando para a compensação realizada.

Fundamentou-se a decisão nos seguintes dispositivos legais: art. 165 e 170 da Lei n.º 5.172/66 (CTN) e art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Inconformada com a denegação de seu intento, da qual tomou ciência em 04/08/2008 (fls. 83/84), a interessada interpôs, em 29/08/2008, a manifestação de inconformidade de fls. 01 e ss, alegando, em síntese, erro no preenchimento da DCTF do período, retificada em 25/08/2004.

Conclusos os autos para o julgamento inaugural, esta Turma, em sessão realizada em 03/03/2011 declarou improcedente a manifestação de inconformidade, em

julgado ementado conforme transcrito a seguir. Acórdão n.º 12-36.047 às fls. 101 e ss.

“COMPENSAÇÃO. TRIBUTO PAGO A MAIOR. DCTF. RETIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO DE ERRO. A retificação de DCTF e DIPJ que diminua débito anteriormente informado deve vir acompanhada dos elementos de prova em que se fundamente, por não constituir a referida declaração, por si só, prova de que o pagamento do débito originalmente declarado foi feito em valor maior que o devido”.

Recurso voluntário interposto em 26/05/2011 (fls. 112 e ss), a E. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF anulou a decisão de primeira instância, na forma do acórdão n.º 1102-000.626, de 24/11/2011 (fls. 156 e ss), cuja ementa assim fora vazada:

“COMPENSAÇÃO. INDEFERIMENTO. Há cerceamento do direito de defesa do contribuinte quando este (contribuinte) deixa de ser previamente intimado, por termo específico, para sanear ou justificar inconsistências de preenchimento de documentos entregues ao Fisco, identificadas no exame eletrônico da DCOMP, que justificaram o indeferimento do pedido de compensação. Recurso voluntário provido para reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância.”

Cientificado da decisão do CARF em 20/08/2014 (fls. 170), a interessada interpôs, no dia 11 do mês seguinte, nova manifestação de inconformidade (fls. 171), informando, em síntese, que a retificação da DCTF e da DIPJ fora feita para a utilização de base de cálculo de 8% no regime do lucro presumido.

É o relatório.”

Na ocasião, a decisão prolatada fora ementada conforme o seguinte:

“COMPENSAÇÃO. ANÁLISE. VÍCIO DE OBJETO.

Constatada a ocorrência de vício de objeto na análise primária da compensação, faz-se mister a devolução dos autos à autoridade a quo para a prolação de nova decisão.”

Entendeu, aquele colegiado, que a emissão de despacho decisório, pela Unidade de origem, com base em DCTF retificada representava o vício de objeto acima referido.

Recebidos os autos pela autoridade *a quo*, fora lavrado o novo despacho decisório Seort/EAC03 nº 80/2017 (fls. 500 e ss), cuja ementa foi a seguinte:

“PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR – LUCRO PRESUMIDO – COEFICIENTES DE DETERMINAÇÃO – SERVIÇOS HOSPITALARES – AUSÊNCIA DE PROVAS

Para fins de determinação do lucro presumido, deve ser aplicado o coeficiente de 32% sobre a receita bruta relativa à prestação de serviços médicos não caracterizados como serviços hospitalares.

Na falta de comprovação do valor pago indevidamente ou a maior, descabe a utilização em compensação do valor recolhido a tal título.”

Inconformada, a interessada interpôs nova manifestação de inconformidade às fls. 509 e ss. Alegou, em síntese, que os serviços que realiza são hospitalares e, por conseguinte, alcançados pelo coeficiente de 8% para a determinação do lucro

presumido e da base de cálculo da CSLL. Informou estar amparada pela solução de consulta n.º 522/2004.

[...]

A DRJ/RJO, em novo julgamento, mais uma vez não deu provimento à manifestação de inconformidade, sob o argumento de que não havendo segregação das receitas que se submeteriam ao percentual de 8% para cálculo do lucro presumido, como prestação de serviços hospitalares ou equiparados, toda a base tributável do período sob análise será determinada pelo percentual mais elevado aplicável, consideradas todas as atividades exercidas pelo recorrente.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em 29/11/2017 (e-fl. 580), alegando a favor de suas razões, resumidamente:

- a) Que retificou sua DCTF;
- b) Que realiza as atividades de prestação de serviços médicos de oftalmologia, de qualquer categoria ou porte, inclusive hospitalares, e de exames e diagnósticos médicos, organização de seminários e congressos de medicina oftalmológica, e promoção de intercâmbio nacional e internacional para a difusão dos conhecimentos médicos;
- c) Que cumpriu o que determina a IN SRF n.º 306/2003;
- d) Que as INs SRF n.º 306/03, n.º 480/04 e n.º 539/05 não consignam "*que é necessário segregar receita para poder utilizar a base de cálculo reduzida*";
- e) Que está amparado pela Solução de Consulta n.º 522/2004, processo n.º 10730.002808/2004-72;
- f) Que sua atividade estava sujeita ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido, pois funcionava como hospital de oftalmologia, e mesmo as consultas médicas exigiam equipamentos diferenciados que justificavam tal percentual;
- g) Que por ter indevidamente se utilizado do percentual de 32% para cálculo do seu lucro presumido no 4.º trimestre de 1999 é que teria se originado o pagamento a maior de IRPJ, gerando crédito a seu favor.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Angelo Abrantes Nunes, Relator.

O presente recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Passamos à análise dos fundamentos indicados para a reforma da decisão recorrida, conforme constam do recurso voluntário.

É de se registrar inicialmente que, a meu ver, a discussão ficou reduzida à possibilidade de utilização, pelo recorrente relativamente ao 4.º trimestre de 1999, do percentual de 8% para presumir o lucro, na forma como estabelece a exceção da alínea "a", do inciso III do § 1.º do art. 15, da Lei n.º 9.249/95, mediante o conjunto probatório trazido ao autos, ou seja, delimita-se a demanda à checagem que apura se há suficiência nas provas para que sejam superados o dispositivo contido no § 2.º do art. 15, e a lógica do § 1.º do art. 24, ambos artigos da mesma Lei, 9.249/95.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 170, admite a compensação de créditos com débitos do contribuinte, desde que se tratem de créditos líquidos e certos:

*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. (...)*

Segundo o NCPC, art. 373, o ônus da prova incumbe:

*"I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
(...)"*

Além das oportunidades regulares para apresentação de escrita contábil/fiscal — fosse através de livro diário ou razão, ou através do livro caixa — associada ou não a demonstrativo e/ou outros documentos que fariam prova do montante da receita correspondente aos serviços hospitalares de que trata a exceção do art. 15, § 1.º, III, a, da Lei n.º 9.249/95, o recorrente foi intimado para apresentar a segregação das receitas com essa natureza. Entretanto, o recorrente, que já havia em momento anterior apresentado a documentação de e-fls. 189 a 381, deixou de instruir o processo com a referida segregação que pudesse quantificar a receita correspondente a prestação de serviços hospitalares no período 4.º trimestre de 1999, alegando conforme trecho abaixo, extraído de sua resposta (e-fls 415 e ss.):

(...)

25. Não conseguimos segregar as receitas vinculadas a cirurgias e exames complementares, em virtude do decurso do prazo. Até tentamos junto a alguns convênios documentos que pudessem nos trazer esta informação, mas todos alegaram que não tinham

mais documentos relativos ao ano de 1999 em virtude do mesmo já estar prescrito.

(...)

Importa comentar que a razão acima apresentada não desobriga o contribuinte pleiteante ao crédito do dever de guardar seus livros de escrituração contábil/fiscal, para efeito de comprovar seu direito creditório. Desde a entrega eletrônica da DCOMP o recorrente já tinha ciência de que poderia ser instado a fazer prova de seu direito creditório, e que poderia precisar exibir tais livros e outros documentos pertinentes. O procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior¹.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dos fatos nela registrados **e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais².

O pedido de compensação pressupõe que o contribuinte disponha do material que faça prova de seu direito creditório. Não se trata de imposição acusatória do Fisco contra a qual o pleiteante à compensação possa se defender alegando ausência de provas, pois estas são de produção obrigatória dele, indispensáveis para a determinação da certeza e liquidez do crédito alegado. E o que se vê no presente processo é que tais provas não foram apresentadas, embora tenha sido o recorrente oportunamente intimado para tal, e que sequer foram juntadas às peças de defesa administrativa impetradas.

Vale reiterar que cabe ao recorrente produzir o conjunto probatório de suas alegações³.

No caso dos autos, o próprio recorrente reconhece que suas atividades compreendem também serviços que não se submetem ao percentual de 8% aplicável aos serviços hospitalares. Em seu recurso voluntário (e-fl. 582 e ss.), inclusive, confirma isso, afirmando que *"A requerente é uma sociedade empresária, que tem por objeto social a prestação de serviços médicos de oftalmologia, de qualquer categoria ou porte, inclusive hospitalares e de exames e diagnósticos médicos, organização de seminários e congressos de medicina oftalmológica, e promover o intercâmbio nacional e internacional para a difusão dos conhecimentos médicos".* (grifei).

Da documentação inicialmente juntada, e-fls. 196 a 381, é preciso que se diga que, em relação às notas fiscais de serviços a descrição nelas consignada — "Serviços médicos prestados" — carrega uma subjetividade que obriga que seja feita sua correlação com outros elementos de teor probante, e, com respeito às cópias das folhas do Livro Registro de Cirurgias referentes ao período sob exame, 4.º trimestre de 1999 (e-fls. 352 a 381), não se fazem acompanhar de valores, o que torna impossível para os órgãos julgadores sequer cogitar suprir a falta de segregação dos valores pelo recorrente interessado em comprovar seu direito creditório. Os demais elementos juntados aos autos pelo recorrente não se prestam também

¹ Fundamentação legal: art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 1º e art. 2º, art. 51 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

² Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º e art. 9º, § 3.º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

³ Fundamentação legal: § 1.º do art. 147 do Código Tributário Nacional e art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

para que se opere tal separação das receitas decorrentes de serviços sujeitos ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido.

De toda a sorte de documentos trazidos ao processo se pode concluir que o contribuinte recorrente realiza serviços médicos em sentido amplo, inclusive, mas não presta somente serviços hospitalares ou de mesma natureza.

Diante dessa incerteza, o contribuinte pleiteante do crédito foi intimado (e-fl. 399) para que demonstrasse qual parcela de sua receita correspondeu especificamente a serviços hospitalares e qual parcela foi fruto dos demais serviços que realizava. Dessa forma ficaria configurado o enquadramento sob o § 2.º do art. 518 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), e na exceção da alínea "a", Inciso III, § 1.º do art. 15 da Lei n.º 9.249/95:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

(...)

§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.

(...)

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

(...)

A norma submete a receita originada de serviços em geral ao coeficiente de 32%, enquanto no caso particular dos serviços hospitalares é cabível o emprego do coeficiente de 8%.

O comando legal do § 2.º do art. 15 da Lei n.º 9.249/95, reproduzido abaixo, se dirige ao contribuinte, e seu proveito inclui fazer prova da certeza e liquidez do crédito ora pleiteado, resultante da aplicação do percentual 32%, que teria sido indevida, segundo o recorrente. Mas essa confirmação o interessado não providenciou, embora dispusesse (e era seu dever dispor) dos documentos necessários e das oportunidades para tal, além de ter sido intimado especificamente a respeito .

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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

Quanto à Solução de Consulta na qual se ampara o recorrente, n.º 522/2004 (fls. 97 e ss), respondida a ela pela Divisão de Tributação da 7ª SRRF, acompanho o que já foi dito na decisão recorrida, que tal ato não identifica a consulente como prestadora exclusivamente de serviços hospitalares, mas apenas afirma que, **se** a interessada prestasse esse tipo de serviço, como conceituado no artigo 1.º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 18/2003, **poderia valer-se** do coeficiente de 8% para o lucro presumido.

Noutro ângulo, a retificação da DCTF também carece de comprovação. É necessário, igualmente, comprovar a existência de erro de fato dos valores originalmente declarados à Administração Tributária (cujos créditos tributários já foram inclusive extintos pelo pagamento).

Com o propósito de comprovar o erro de fato geralmente é bastante a apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, ainda que na forma simplificada do Livro Caixa, com a movimentação financeira registrada por completo e os documentos que embasaram tal escrita. O ônus probatório da existência do direito creditório no caso de pedido de repetição do indébito é da empresa.

Entretanto, o que mostram os autos é a absoluta ausência de provas hábeis para comprovar que os tributos recolhidos à época própria não foram devidos. A recorrente não logra comprovar possuir o crédito que alega no PER/DCOMP objetos deste litígio e que o tributo já recolhido não é devido aos cofres públicos, porque faria jus à utilização do coeficiente de 8% para apuração do Lucro Presumido.

Embora não vigente à época do envio do PER/DCOMP, a IN RFB n.º 903/08 exemplifica bem a lógica do cuidado na comprovação da retificação das DCTFs — o que, ao tempo do envio do PER/DCOMP, 16/12/04, já constava do propósito constitutivo do § 6.º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, e da condição de crédito líquido e certo exigida pelo art. 170 do CTN. Vale observar o que determina o esclarecedor art. 11 da referida IN RFB:

(...)

DA RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES

Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

§ 4º Na hipótese do inciso III do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma do art. 9º.

(...)

Quanto à alegação recursal de que nem a IN SRF n.º 306/2003 nem a Solução de Consulta n.º 522/2004 exigem a segregação dos valores para que os serviços possam ser caracterizados como hospitalares, deve-se dizer que essa determinação deriva de lei, notadamente a Lei n.º 9.249/95 em seu art. 15, § 2.º. O campo de tal comando é bem mais amplo, alcançando todas as atividades às quais se aplicam os diferentes coeficientes de cálculo/apuração do lucro presumido, e as normas citadas restringem-se ao escopo específico da caracterização ou não dos serviços como hospitalares. O fato de estas normas não se referirem à necessidade de separação das receitas por natureza, sujeitas a percentuais diferentes, não retira e nem pode retirar a eficácia do comando legal que determina a sujeição das receitas diversas a cada percentual legal aplicável, respectivamente.

Por fim, não há que se falar em inovação de fundamento nas razões de decidir do acórdão combatido, pois a conclusão denegatória fundamentou-se na carência de prova da existência do crédito, asseverando que o tributo fora recolhido de forma devida e legalmente exigida, impassível de repetição. Argumento com o qual concordo, uma vez que haveria de restar provada a liquidez e a certeza do crédito, que passam pela observância do que determinam o § 2.º do art. 15, da Lei n.º 9.249/95 e demais dispositivos legais mencionados neste acórdão como balizadores.

O recorrente, em síntese, não comprovou o *quantum* auferido com a prestação de serviços hospitalares, razão pela qual faltam no caso em tela os indispensáveis atributos de liquidez e certeza ao pretense crédito oriundo da suposta diferença entre o tributo calculado sob o coeficiente de lucro presumido de 32% ,e sob o de 8%.

Conclusão.

Na ausência de comprovação de qual parcela da sua receita se referia a prestação de serviços hospitalares, submetendo-se ao percentual de 8% para cálculo do lucro presumido no 4.º trimestre de 1999, não ficou demonstrada a certeza e liquidez do crédito pleiteado, não havendo o que homologar, já que o crédito pretendido encontra-se integralmente alocado a débito regularmente confessado em DCTF.

Dessa forma, no sentido de tudo que foi exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão de primeira instância.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Angelo Abrantes Nunes.