



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

**Processo nº** 10805.908236/2011-45  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1803-002.635 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 25 de março de 2015  
**Matéria** PERD/COMP  
**Recorrente** LAB HORN - Laboratório Especializado em dosagens hormonais Ltda  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2002

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. REQUISITOS ESPECÍCOS. PROVA. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSICIONAMENTO JUDICIAL SUJEITO Á SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

1. Os percentuais de lucro presumido, no imposto sobre a renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, definidos para serviços equiparados à hospitalares, para exercícios anteriores à 2009, independem de comprovação de requisitos específicos, limitado a exigência do objeto próprio da atividade.
2. Possibilidade de reconhecimento de crédito pleiteado, se o conjunto probatório e as condições especiais da demanda justifiquem a relativização do formalismo processual, com base no princípio da verdade real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, pelo provimento do recurso voluntário, com reconhecimento do direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Redatora Designada Ad Hoc e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Roberto Armond Ferreira da Silva, Meigan Sack Rodrigues, Ricardo Diefenthäeler, Fernando Ferreira Castellani e Carmen Ferreira Saraiva.

## Relatório

A Recorrente formalizou o Pedido de restituição (PER/DComp) 42370.98983.190106.1.2.04-2350, em 19.01.2006, com base em pagamento a maior de imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), código 2089, referente ao período de apuração de abril de 2002, apurado pelo lucro presumido.

No despacho decisório, proferido em 03/01/2012, foi identificada a utilização do valor integral da DARF de referência do pedido de restituição, qual seja, R\$ 10.150,60, não existindo, dessa forma, qualquer crédito a ser restituído.

Cientificada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade. Esclarece, inicialmente, tratar-se de empresa que desenvolve atividades de análises clínicas, laboratoriais, patologia clínica e ultrassonografia. Seu objeto, em seu contrato, é descrito como “prestação de serviços de laboratórios de análises e medicina diagnóstica”.

Alega, a recorrente, que é optante do regime de tributação pelo lucro presumido, tendo recolhido, regularmente, IRPJ e CSLL a partir de bases de cálculo presumidas correspondentes aos percentuais de 32%. Após a edição da Instrução Normativa IN/SRF nº 539/2005 e da resposta de consulta realizada pela recorrente, anexada aos autos, entendeu ter realizado recolhimentos a maior, durante o período de 30/10/2000 a 28/07/2005, na medida em que poderia ter utilizado as bases presumidas reduzidas, respectivamente em 8% e 12%.

Por força de sua interpretação, apresentou inúmeros pedidos de restituição, mediante PER/DCOMP, para cada DARF mensal recolhido a maior, assim como os posteriores pedidos de compensação com os valores futuros, mediante novos PER/DCOMP.

Defende, a recorrente, que após a edição da IN/SRF 539/2005, suas atividades de análises laboratoriais foram equiparadas a serviços hospitalares, de forma que a tributação nos patamares elevados de 32% de lucro presumido é ilegal, devendo-se aplicar, retroativamente, as alíquotas diminuídas.

Em suas palavras temos que:

*Com a edição da IN/SRF nº 539/2005, em 25/04/2005, que deu nova redação ao artigo 27, da IN/SRF nº 480/2004, a interessada foi equiparada a “serviços hospitalares”.*

*Sendo assim, a interessada começou a apurar o seu IRPJ e a CSLL pela alíquota de 8% e de 12%, respectivamente.*

*Os impostos e as contribuições já pagas e declaradas em DCTF foram recalculadas e se verificou que a interessada pagou à maior os tributos. Assim, o contribuinte providenciou o pedido de restituição eletrônica através do programa PER/DCOMP.*

*Uma vez que a IN/SRF nº 539/2005 atribuiu nova interpretação à lei em vigor, o entendimento deve retroagir no espaço e surtir os efeitos desde a vigência da lei em questão.*

O recorrente, ainda, explica que realizou o pagamento dos DARF conforme lançamentos em DCTF, de acordo com a apuração pelo lucro presumido com base nos patamares majorados de 32%. Isso implicou na impossibilidade de identificação, pelo sistema de mero cruzamento dos dados, dos valores indevidamente recolhidos. Defende que a fiscalização deveria examinar a aplicação da nova interpretação, recalculando, a partir de cada DCTF, o valor a maior constante em cada DARF. Esclarece que o decurso do prazo legal impediria a retificação das DCTF's.

Salienta, ainda, que foi realizada consulta formal e específica pelo contribuinte, acerca da aplicação das alíquotas reduzidas, devendo ser adotada, obrigatoriamente, a solução, pela fiscalização.

Acusa que o único elemento analisado pela autoridade fiscal, para fundamentar o despacho decisório de indeferimento, foi a correspondência de valores constantes de DCTF e DARF. Ressalta a inaplicabilidade dos efeitos da IN/SRF nº 791, de 10/12/2007, que revoga a IN/SRF nº 539/2005, por tratar-se de regra prejudicial ao contribuinte.

Continua sua argumentação, demonstrando, contabilmente, invocando os dados informados em DIPJ 2004, a apuração efetivamente realizada, assim com os cálculos necessários para a identificação do seu crédito. Basicamente, refaz os cálculos do imposto devido, alterando a base presumida de 32%, para os 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Anexa planilhas de cálculo. Conclui, ao final, requerendo a procedência do pedido de restituição.

Junta, ao processo, contrato social, solução de consulta citada, planilha demonstrativa do cálculo do IRPJ com base presumida de 32%, de apuração do IRPJ no período, de novo cálculo do IRPJ com base presumida de 8%, assim como nova apuração, demonstrativa do crédito recolhido a maior (fls. 28 a 49).

Está registrado como ementa do Acórdão da 4ª TURMA/DRJ/BSB nº 03-54.237, de 22/08/2013, decisão, por unanimidade, de improcedência da manifestação de inconformidade, nos termos em que segue:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2002*

*PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS.*

*Para serem considerados serviços hospitalares, as atividades dos contribuintes que desejem usufruir do benefício legal de redução de alíquota, em face da legislação tributária de regência e orientação traçada pela Administração tributária, devem atender cumulativamente todas às exigências e/ou requisitos previstos nos normativos, devidamente comprovada mediante documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

A Delegacia de Julgamento utiliza como fundamento de sua decisão, inicialmente, a faculdade, e não obrigatoriedade, da administração tributária intimar o contribuinte para esclarecimentos ou realizar diligências diretas. Nos termos da decisão, temos:

De início, cabe esclarecer que o despacho decisório foi formalizado com base nas informações prestadas pela contribuinte em Per/Dcomp e DCTF apresentadas à Receita Federal. Eventual intimação para prestar esclarecimentos ou realização de diligência fiscal é uma faculdade da autoridade fiscal competente, haja vista ela dispor das informações prestadas em declarações, não havendo, assim, se falar em nulidade do ato questionado.

Continua, a decisão, argumentando que o procedimento de compensação, nos termos do art. 170 do Código tributário nacional, exige a existência de créditos líquido e certo do sujeito passivo. No caso em tela, não existiria crédito a ser compensado, já que a totalidade do valor constante da DARF está alocada para a quitação de IRPJ confessado em DCTF.

Nos termos da decisão da DRJ, temos:

Nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação de crédito tributário somente poderá ser autorizada com crédito líquido e certo do sujeito passivo. O crédito é certo quando não há dúvida relativa à sua existência e é líquido quando é conhecido o seu exato valor. Sendo líquido e certo o crédito (premissa básica à compensação), proceder-se-á ao encontro das contas devedora e credora.

In casu, a compensação realizada na DCOMP 42370.98983.190106.1.2.04-2350 não foi homologada por inexistência do crédito compensado, haja vista o pagamento relativo ao DARF ali discriminado, foi integralmente utilizado para quitar débito de IRPJ do PA 31/03/2002, confessado em DCTF, conforme consta no despacho decisório.

Analisa, ainda, sequencia de normas que regulam a aplicação da alíquota diferenciada de presunção de lucro para os serviços hospitalares, demonstrando os requisitos para sua aplicação. Vejamos:

Como se nota no dispositivo acima, na vigência dos referidos normativos, a definição de serviços hospitalares abrange aqueles prestados por empresário ou sociedade empresária que exerce uma ou mais das atribuições previstas no art. 23 da IN SRF 360/2003; aqueles que atendam ao requisito do art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, e aos requisitos implementados pela alteração do art. 27 da IN 480/2004, dada pela IN SRF n.º 539, de 2005.

Vale consignar que no exame de matéria controvérsia relativa à aplicação da legislação tributária, o julgador administrativo deve-se ater aos exatos limites da norma, não podendo ser extensiva para não alcançar exação não prevista em lei ou fazer desonerações ou estender benefício sem previsão legal. Daí, a sábia

inteligência do legislador complementar ao prever a interpretação restritiva da legislação tributária.

Portanto, para serem considerados serviços hospitalares, as atividades dos contribuintes que desejem usufruir do benefício legal de redução de alíquota, em face da orientação traçada pela Administração tributária, devem atender cumulativamente todas às exigências e/ou requisitos previstos nos atos normativos, transcritos em linhas pretéritas, devidamente comprovada mediante documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Destaca, ainda, que mesmo que cumpridos os requisitos para a eventual utilização da alíquota diferenciada, o procedimento correta para isso seria a retificação das DCTF e DIPJ.

De outro lado, cumprida todas exigências/requisitos, para ter direito a eventual direito creditório, a manifestante antes de apresentar os Per/Dcomp, nas hipóteses em que admitidas pela legislação tributária de regência, deveria ter retificado em tempo hábil suas declarações (DCTF e DIPJ), cuja competência para apreciá-las é do Delegado da Receita Federal de jurisdição do sujeito passivo.

Concluiu, ao final, que a consulta anexada pelo recorrente não autoriza a aplicação da alíquota diferenciada pelo recorrente, limitando-se a indicar os requisitos necessários para isso. Destaca, por fim, a ausência de força vinculante das decisões judiciais e administrativas citadas pelo recorrente.

Notificada, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 04.12.2013. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge. Reitera todos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, destacando que o único argumento para a improcedência, pela Delegacia de Julgamento, refere-se ao suposto não preenchimento dos requisitos necessários para a aplicação da equiparação a serviços hospitalares. Inova, tão somente, ao trazer uma série de documentos dos órgãos de vigilância, atestando sua condição de estabelecimento equiparado a hospitalar, como forma de justificar a utilização das alíquotas reduzidas de lucro presumido. Conclui alegando que a divergência resume-se, nessa etapa, a mera comprovação da situação de fato.

Vale dizer, ainda, que existem, ao todo, sessenta e seis recursos voluntários do contribuinte, versando sobre o mesmo assunto, relativos a totalidade das PER/DCOMP apresentadas na mesma oportunidade, relativa aos 60 meses anteriores a percepção da alteração da interpretação da norma, em suposto respeito às regras de decadência tributária.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

De ordem, por designação como redatora ad hoc, cabe formalizar a presente decisão, dado que o relator original não mais compõe o colegiado, nos termos da Portaria MF nº 430, de 01.07.2015, DOU de 02.07.2015 e do art. 17 e do art. 18, do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Redatora Designada *Ad Hoc*

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A discussão do caso em tela refere-se ao reconhecimento de crédito tributário, decorrente de aplicação retroativa de interpretação acerca da legislação tributária, no tocante aos diferentes percentuais de presunção de lucro. Mais que isso, versa acerca da prova dos requisitos para tal aplicação, além da regularidade da própria via eleita, qual seja, pedido de restituição de créditos não identificáveis na escrituração, diante de ausência de retificação.

A análise do presente caso, engloba, assim, três diferentes pontos: i. sujeição ou não do recorrente às alíquotas diferenciadas de lucro presumido; ii. Comprovação dos requisitos; iii. Adequação da via eleita.

Passemos aos pontos.

Inicialmente, vale dizer, que o contribuinte, laboratório de análises, pode ser beneficiado pelo sistema de percentuais reduzidos do lucro presumido, aplicável as atividades hospitalares. Alerta-se para o fato de que não tratará, ainda, da comprovação dos requisitos fáticos para tal sujeição, mas apenas seus aspectos normativos.

Durante os exercícios de 2000 a 2005, o recorrente ofereceu a tributação seus resultados com base na presunção de 32%, regra geral para os prestadores de serviços. Em 2005, com a edição da IN/SRF nº 539/2005, norma que alterou a IN/SRF 480/2004, efetivamente explicitou-se a possibilidade de aplicação do percentual de 8% e 12%, respectivamente, para o IRPJ e a CSLL, para as instituições de assistência de saúde, auxiliares das hospitalares, dentre elas os laboratórios de análises estruturados empresarialmente.

IN/SRF 480, com redação dada pela IN/SRF 539/2005:

(...)

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 exerce uma ou mais das:

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).

Vale dizer que esse diploma foi posteriormente alterado pela IN RFB nº 791, de 2007, passando a ter nova redação.

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir 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.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e

II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

A norma em questão, por sua própria natureza, tem nítido viés interpretativo, na medida em que não poderia, de forma alguma, alterar conteúdo de lei tributária. Não poderia definir nova hipótese de incidência, ou mesmo modifica-la em qualquer aspecto. As duas situações dependem da observância da estrita legalidade. Por exclusão, portanto, somente resta à instrução normativa, no contexto do presente caso, a possibilidade de mero conteúdo interpretativo.

Assim, a norma inserida na IN SRF 539/2005 é norma interpretativa, regulada pelo mandamento expresso no art. 106, I do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, sujeita-se ao efeito retroativo no tempo.

Desta forma, correta a interpretação do contribuinte de que se sujeitaria, em tese, aos percentuais diminuídos de presunção do lucro e, com isso, seria credor de valores recolhidos indevidamente aos cofres públicos.

No que tange a existência de consulta formal à administração, acerca da aplicação das alíquotas reduzidas ao contribuinte, vale dizer que sua conclusão, pela forma extremamente reticente e pouco objetiva, nada atesta. Não afirma, confirma ou infirma a

aplicação da norma ao contribuinte consulente. Apenas explicita o critério legal, dizendo quais os requisitos que devem ser satisfeitos. Com isso, ela nada conclui, mas apenas direciona a discussão para a análise fática de seus requisitos.

Vejamos o teor da resposta a consulta, comunicada ao contribuinte pela Comunicação SEORT nº 831/2006, fls 37 a 45.

### CONCLUSÃO

19. Diante do exposto e com base nos atos legais citados, soluciona-se a presente consulta informando à consulente o seguinte:

19.1. à prestação de serviços hospitalares aplicam-se os percentuais de 8% e 12% sobre a receita bruta para fins de determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente.

19.2. serviços hospitalares são aqueles prestados por empresário ou sociedade empresária que exerça uma ou mais das atribuições elencadas pelo art. 27 da IN SRF nº 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF nº 539, de 2005, tratadas pela RDC nº 50, de 2002, e que possua estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da retro citada resolução, devidamente comprovados por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal;

19.3. não se consideram serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, ainda que envolvam o concurso de auxiliares ou colaboradores, e, também, quando a sua pessoa jurídica, prestadora do serviço, não possuir estrutura física condizente para desempenhar suas atividades. Neste caso, para a tributação com base no lucro presumido, aplicar-se-á o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Reafirma-se, então, que a solução da consulta citada pelo contribuinte não soluciona a questão concreta. Apenas indica a necessidade de preenchimento de alguns requisitos para a subsunção aos termos da lei. Nada mais.

Houvesse cumprido, a consulta, seu dever normativo, restaria claro a que norma estaria sujeito o contribuinte.

Não bastassem esses argumentos, vale ressaltar que o STJ pacificou seu entendimento acerca do assunto, por intermédio do Recurso Especial 1.116.399, sujeito a sistemática dos recursos repetitivos, com a seguinte ementa:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 E 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA

**PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.**

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.
2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), por quanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".
3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares "aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde", de sorte que, "em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos".
4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.
5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).
6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.
7. Recurso especial não provido.

Percebe-se, portanto, que a exigência das licenças e outros requisitos são, a rigor, irrelevantes, bastando, portanto, o mero enquadramento pela descrição do objeto social. A eventual desconsideração de sua natureza depende de construção de prova robusta de elementos concretos para caracterizar eventual simulação e fraude (falsidade de objeto social).

Desta forma, no primeiro aspecto de análise do presente voto, de viés estritamente normativo, conluiu absolutamente correta a pretensão do contribuinte de enquadrar-se na aplicação dos percentuais de 8% e 12%, adrede citados, pela equiparação aos serviços hospitalares. A retroatividade no tempo, da interpretação, encontra respaldo em nosso sistema normativo.

Passemos a análise do preenchimento dos requisitos necessários, agora em sua dimensão fática, à equiparação pleiteada.

O recorrente é pessoa jurídica da espécie sociedade limitada, regularmente constituída segundo as leis de regência. Para o enquadramento pleiteado, precisa cumprir uma série de exigências de prestação de serviço de forma específica, com natureza empresarial. Esse requisito, ainda, depende de confirmação pela autoridade sanitária a qual esteja vinculada. Preenchidos esses requisitos, possível a equiparação.

O recorrente preenche os requisitos exigidos pela lei. De fato, como bem alertado, a r. decisão da Delegacia de Julgamento tem por principal fundamento a não comprovação de existência de atestado da Vigilância Sanitária acerca do preenchimento de tais requisitos. Em sede de recurso voluntário do contribuinte, foram juntados diversos documentos para a comprovação dessa condição, tais como as licenças sanitárias das Prefeituras de São Bernardo do Campo, de Santo André e do Órgão Federal responsável (SIVISA – Sistema de informação em vigilância sanitária), além de contratos de prestação de serviços com diversas instituições.

A rigor, essas licenças sanitárias somente são concedidas aos estabelecimentos que preenchem os requisitos mínimos descritos na legislação de regência, com especial atenção à Resolução – RDC nº 50, de 2002, emitida pela Diretoria da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, com o objetivo de aprovar o Regulamento Técnico destinado ao planejamento, programação, elaboração, avaliação e aprovação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde, a ser observado em todo território nacional, na área pública e privada.

Em assim sendo, fica presumivelmente comprovado em favor do contribuinte o requisito exigido pela legislação, em função dos documentos carreados aos presentes autos. Afasto, assim, este específico impeditivo lembrado pela Delegacia de Julgamento para o reconhecimento do crédito pleiteado.

Desta forma, entendo que o contribuinte traz prova da presença dos requisitos necessários para a aplicação dos percentuais de 8% e 12% aqui aludidos, equiparado à unidade hospitalar.

Resta, por fim, analisar se a existência do direito de crédito pleiteado pode ser reconhecida pelo instrumento jurídico utilizado, assim como seu manejo no caso concreto. Trata-se, exatamente, do último ponto de análise.

O recorrente utilizou-se de pedido de restituição eletrônica de crédito (PER/DCOMP). O crédito apontado decorre de incorreta interpretação e aplicação da legislação tributária, já que trata-se de recolhimentos de tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação, ou seja, pelo contribuinte definidos e apurados.

Dessa forma, por evidente, a “contabilidade fiscal” do sujeito passivo não identificaria, de imediato, a existência do crédito. O caminho natural para a identificação de tais créditos pela administração tributária seria a retificação das declarações (DIPJ ou DCTF), o que geraria nova apuração, a menor do que os recolhimentos realizados. O confronto, posterior, com os valores recolhidos (DARF), mostraria o crédito.

Optou, contudo, o recorrente, pela utilização direta do pedido de restituição, eletrônico, indicando, em sede de manifestação de inconformidade, a origem de seu crédito, tanto no aspecto interpretativo (fundamento), como operacional (apresenta planilhas de cálculo do valor devido e recolhido a maior).

Há de se entender que o contribuinte não optou pela melhor via.

A administração tributária negou a restituição, tanto pelo despacho decisório, quanto pelo v. acórdão da D. Delegacia de Julgamento, basicamente, pela impossibilidade de identificação do crédito, pelo simples confronto dos dados da contabilidade fiscal do recorrente. Em sede de análise da manifestação, inclusive, alerta o julgador ser faculdade da administração realizar intimações ou mesmo diligenciar pela busca da verdade dos fatos. Por força disso, o pleito foi simplesmente indeferido.

Assim, uma primeira impressão, formalista, concluiria pela improcedência, também, do recurso voluntário, já que inadequado o procedimento.

Contudo, o presente caso merece análise mais detalhada.

Entendo que as regras do processo administrativo não podem ser ignoradas ou flexibilizadas de maneira inconsequente. Regras formais e processuais existem para atingir determinadas finalidades e não por mero capricho do legislador. As regras processuais não guardam um fim em si mesmas. Devem ser, em regra, cumpridas e observadas.

O rigor formal, contudo, no processo administrativo, pode e deve ser pontualmente adequado às demandas específicas, de forma a permitir que ao contribuinte não lhe seja negado seu direito.

De maneira muito mais perceptível do que no processo judicial, a esfera administrativa pode analisar as diferentes situações, tentando identificar graus de desvio de forma, passíveis ou não de relevação, em confronto com o direito pleiteado e sem afronta às normas de competência. Certamente, existirão desvios de forma ou de procedimento contornáveis, e outros, contudo, incontornáveis.

De qualquer forma, o rigor da dinâmica administrativa processual deve ser pautado, sempre, no princípio da verdade real e em suas implicações para o resguardo do direito material. Em assim sendo, a negativa da administração de diligenciar a busca da verdade material, ou mesmo permitir, ou exigir, a comprovação do preenchimento do requisito formal (documentos da vigilância sanitária) parece incompatível, ou, ao menos, muito

inadequada, frente aos princípios norteadores do processo administrativo fiscal e aos objetivos que tais princípios perseguem.

O caso em tela envolve situação que, a rigor, a administração poderia ter solucionado com diligência, já na instância inicial. A busca da verdade real, especialmente em situações em que o contribuinte pleiteia sua verificação, não são mera faculdade da administração; ao contrário, são obrigações, ainda que não explicitadas em norma de competência funcional, mas decorrentes das regras processuais e das garantias do contribuinte.

Some-se o fato de que o tempo decorrido, no presente caso, entre o pedido de restituição e o despacho decisório negativo, inviabilizou a retificação das obrigações acessórias respectivas, pelo decurso do prazo legal de 5 anos. Fosse despachado em prazo razoável a negativa de crédito pela inexistência de linguagem adequada (DIPJ/DCTF) para demonstrá-lo, poderia o contribuinte atender aos desígnios da administração e o presente processo sequer chegaria a este Corte. A demora da administração tributária não pode implicar em cerceamento do exercício do direito de crédito do contribuinte.

Desta forma, por todo o exposto, entendo que o sujeito passivo está abrangido pela regra da incidência do percentual de lucro presumido reduzido, comprovou os requisitos necessários e, apesar da evidente inadequação formal inicial, pode ter seu pleito atendido, em claro equilíbrio entre o rigor formal e a verdade material.

Procedente, assim, em sua totalidade o recurso voluntário e, em consequência, reconhecido o direito creditório. É como voto.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva