



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.904059/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.710 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de julho de 2023
Recorrente OCC - ONCOLOGIA CLÍNICA DE CAMPINAS SOCIEDADE EMPRESÁRIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

DCTF, ERRO DE FATO. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 2/2015. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO A MAIOR. FORÇA PROBANTE. SÚMULA CARF Nº 164.

A retificação da DCTF depois de prolatado o despacho decisório, ou mesmo a sua não retificação, não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre o erro, por meio de prova idônea (contábil e fiscal), conforme aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, e, por conseguinte, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado. Aplicação da Súmula CARF nº 164.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. CARACTERIZAÇÃO.

À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.116.399BA), a expressão “serviços hospitalares” para fins de quantificação do lucro presumido por meio do percentual mitigado de 12%, inferior àquele de 32% dispensado aos serviços em geral, deve ser objetivamente interpretado e alcança todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, mesmo eventualmente prestadas em ambientes externos ou por outras pessoas jurídicas, como no caso da Recorrente.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. SERVIÇOS HOSPITALARES. SÚMULA CARF Nº 142.

Até 31.12.2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não homologando a compensação declarada.

Por bem resumir os fatos, transcreve-se o relatório constante na Resolução nº 1802000.595 (e-fls. 117/129), que será complementado adiante:

“(...) “O interessado transmitiu a Dcomp nº 36337.73534.100707.1.3.044044, visando compensar os débitos nela declarados com crédito relativo a pagamentos indevidos ou a maior do IRPJ;; A DRF/Campinas/SP emitiu Despacho Decisório eletrônico, no qual não reconhece o direito creditório e não homologa as compensações pleiteadas;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese, que:

- a) DA INEFICÁCIA DO DESPACHO DECISÓRIO REFUTADO;
- b) DA NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA ALTERAR A APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA;
- c) SERVIÇOS HOSPITALARES - POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 8% NA APURAÇÃO DE IRPJ PELO LUCRO PRESUMIDO – LEI Nº 9.249/95, Art. 15, § 1º, III, “a”;
- d) DO PAGAMENTO INDEVIDO DE IRPJ E A POSSIBILIDADE DE SE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO; (...)

A DRJ de Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a impugnação, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DIPJ RETIFICADORA.

A DIPJ retificadora, por si só, não se constitui em instrumento hábil para a exigência dos valores nela informados.

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES HOSPITALARES

A expressão “serviços hospitalares” somente abrange aqueles prestados por estabelecimentos qualificados como “hospital”, portanto, somente esses podem apurar o lucro presumido no percentual de 8% da receita bruta.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Dessa decisão da qual tomou ciência em 28/11/2013, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 19/12/2013.

No Recurso faz extenso arrazoado sobre os motivos pelo qual o acórdão exarado pela DRJ não deve prosperar, reiterando em seguida as alegações feitas por ocasião da sua manifestação de inconformidade e, no fim, pugnando pelo provimento do seu Recurso Voluntário.

Ocorre que, considerando o acórdão de piso, as provas trazidas aos autos pela Recorrente, entendeu-se que o processo necessitava de uma instrução complementar para que se verifique a natureza do serviço prestados no período em que os créditos foram apurados.

Assim, em observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, em 27 de novembro de 2014, o julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência (Resolução nº 1802-000.595 , e-fls. 117/129) à Unidade de Origem, nos seguintes termos:

“(…)

Assim a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva, ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte, porquanto a lei, ao conceder o menor percentual estimado de lucro, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Para a empresa que presta “serviços hospitalares”, o percentual de apuração do lucro presumido sobre as receitas da atividade é de 12% para a CSLL, consoante o art. 20 do mesmo diploma legal.

Apesar de tudo o que foi dito o julgamento do presente processo necessita de uma instrução complementar para que se verifique a natureza do serviço prestados no período em que os créditos foram apurados. Isto posto, voto pela conversão do presente processo em diligência para que a Delegacia de origem verifique:

- a) através das notas fiscais de saída a natureza dos serviços que estão sendo faturados;
- b) a existência de ativos, próprios ou alugados de terceiros, condizentes com a prestação de serviços que tenham custos diferenciados em relação à simples consultas;

c) demais elementos julgados pertinentes que possam esclarecer a natureza das receitas auferidas pela ora Recorrente, bem como o coeficiente para presunção do lucro.

Concluída a diligência fiscal, a DRF deverá intimar a Recorrente para, querendo, se manifestar e lavrar relatório circunstanciado, pormenorizado e conclusivo dos resultados apurados”.

Em 16/11/2015, a Recorrente assim pronunciou-se nos autos (e-fls. 132-167):

“(…)

Com efeito, o Parecer Normativo foi editado para uniformizar entendimento e procedimentos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB quanto às situações em que o sujeito passivo da obrigação tributária apresenta PER/DCOMP, envolvendo crédito de pagamento indevido ou a maior, indeferido/não homologado em razão de seu pagamento estar totalmente alocado e confessado em DCTF que não tenha sido retificada até a data da apreciação do PER/DCOMP.

A matéria disposta no parecer supramencionado aplica-se perfeitamente ao caso em discussão ao admitir expressamente - item 22, "e" do Parecer Normativo COSIT Nº 2/2015 - **que a não retificação da DCTF não impede que o crédito informado seja comprovado por outros meios.**

Em razão disso, não cabe à DRJ - como tentou fazer em seu acórdão - restringir o direito de crédito da Recorrente por ausência de retificação da DCTF, alegando que a DIPJ retificadora por si só não lhe autoriza a restituição, uma vez que esse documento demonstra a correta apuração do tributo.

Ante o que foi exposto, a Recorrente requer seja aplicado ao presente caso as disposições do Parecer Normativo nº 2/2015, tendo em vista a pertinência da matéria lá tratada com o caso concreto aqui discutido, submetido à apreciação dos Ilustres Conselheiros”.

Na sequência foi expedida a Intimação SEORT/DRF-CPS/164/2017 (e-fls. 169), nos seguintes termos:

Assunto: Documentos para comprovação de que presta Serviços Hospitalares.

Para atender à resolução do CARF (fls. 117 a 129) no sentido de comprovar que a empresa presta de fato Serviços hospitalares, favor apresentar:

- 1) Talonário (s) de Notas Fiscais de Prestação de Serviços referentes ao 1º trimestre de 2005.
- 2) Relação de ativos, próprios ou alugados de terceiros, condizentes com a prestação de serviços que tenham custos diferenciados em relação a simples consultas
- 3) Demais elementos julgados pertinentes que possam esclarecer a natureza das receitas auferidas, bem como o coeficiente para presunção do lucro.

Devidamente cientificada (e-fls. 170) a Recorrente manifestou-se (e-fls. 175- expondo o seguinte:

“Em julgamento do Recurso Voluntário, foi proferida Resolução nº 1802- 000.595 da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em 27/11/2014, convertendo o julgamento em diligência para que a Delegacia de Origem verificasse a natureza dos serviços prestados no período em que os créditos foram apurados.

Ato contínuo a Requerente foi cientificada da intimação em epígrafe para apresentar os seguintes documentos:

- 1) Talonários de Notas Fiscais de Prestação de Serviços referentes ao 1º trimestre de 2005.
- 2) Relação de ativos próprios ou alugados de terceiros, condizentes com a prestação de serviços que tenham custos diferenciados a simples consultas.
- 3) Demais elementos julgados pertinentes que possam esclarecer a natureza das receitas auferidas, bem como o coeficiente para presunção do lucro.

Em um primeiro momento cumpre destacar que a Requerente é instituição especializada, voltada à assistência de alta complexidade do câncer, desenvolvendo atividades de prevenção, suporte, diagnóstico, tratamento e pesquisa. Assim, faz atendimento a pacientes portadores de câncer e doenças hematológicas, com corpo clínico multiprofissional composto por oncologistas clínicos, hematologistas, clínico geral, nutricionista, psicólogo, equipe de enfermagem e farmacêutico hospitalar.

Para tanto, dispõe de estrutura física e equipamentos para manipulação de infusões de quimioterápicos e medicações de suporte, com períodos de permanência e observações clínicas de pacientes por até 10 horas, com capacidade para atendimento de intercorrências, com instalações e equipamentos adequados para reanimação e monitoramento cardiovascular e oxigenoterapia e, ainda, com capacidade para realizar procedimentos invasivos (por exemplo, biopsia de medula óssea/mielograma), gerenciamento de estoques e dispensação de medicamentos (farmácia hospitalar), e descarte de resíduos hospitalares (tóxicos e infectantes).

Ademais, em fiscalização realizada em face da Requerente (MPF nº 08.1.04.00-2015-00128-9) houve diligência (DOC. 01) na qual ficou constatado que a Requerente exerceu nos períodos de 2003 a 2006, e ainda exerce, atividades tipicamente hospitalares, fato que habilita perante a legislação vigente à época (Lei nº 9.249/95, art. 15 § 1º, III, “a” e art. 20), a utilizar na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, o percentual de presunção de 8% para IRPJ e 12% para CSLL.

Contudo, a despeito do exposto acima já ser suficiente para constatar que a natureza da atividade exercida pela Requerente é hospitalar, em atendimento a solicitação da intimação vem:

- 1) Juntar talonário das notas fiscais de prestação de serviço emitidas no 1º trimestre de 2005 (DOC. 02).
- 2) Em sua área física a Requerente possui:
 - Ambulatório de quimioterapia;
 - Área de controle de enfermagem;
 - Estoque: de medicamentos e materiais hospitalares;
 - Farmácia hospitalar/sala de preparo quimioterápicos com cabine de segurança;

- Expurgo;
- Coleta de exames laboratoriais.

3) Acrescenta a Requerente que durante o período discutido nos autos efetuou a prestação de serviços médico hospitalares para terceiros (consultas e sessões de quimioterapia e tratamento ambulatorial a pacientes internados) ao Hospital dos Fornecedores de Cana de Piracicaba, Hospital Unimed de Salto, Hospital Augusto de Oliveira Camargo de Indaiatuba (DOC. 03).

A Requerente informa que está à disposição caso haja necessidade de apresentar demais documentos, ou para que seja efetuada diligência em sua sede”.

Em seguida, em cumprimento à mencionada Resolução (nº1802-000.595), foi prolatado o Despacho Decisório DRF/CPS/SEORT/ 210-2017, (e-fls. 260), concluindo que *“há fortes indícios que a mesma tenha prestado serviços relacionados ao tratamento de quimioterapia, com equipamentos específicos (de quimioterapia), possuindo custos diferenciados do simples atendimento médico, e os indícios também apontam que a mesma exerceu (no período) atividade tipicamente hospitalar”*. Contudo, como a análise da rubrica “Honorários Médicos” não foi conclusiva devido a especificidade e a natureza da prestação de serviços de quimioterapia, ficaria a cargo do julgador o que entender ser correto.”

Em 19/07/2017 tomou ciência do referido Despacho Decisório DRF/CPS/SEORT/2010-2017 (e-fls. 260), apresentação a seguinte explicação (e-fls. 267-269):

“Em julgamento do Recurso Voluntário, foi proferida Resolução nº 1802- 000.595 da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em 27/11/2014, convertendo o julgamento em diligência para que a Delegacia de Origem verificasse a natureza dos serviços prestados no período em que os créditos foram apurados.

Ato contínuo a Requerente foi cientificada da Intimação SEORT/DRF/CPS/164/2017 para apresentar os seguintes documentos: (i) Talonários de Notas Fiscais de Prestação de Serviços referentes ao 1º trimestre de 2005; (ii) Relação de ativos próprios ou alugados de terceiros, condizentes com a prestação de serviços que tenham custos diferenciados a simples consultas; (iii) Demais elementos julgados pertinentes que possam esclarecer a natureza das receitas auferidas, bem como o coeficiente para presunção do lucro.

Em resposta à referida intimação, a Requerente destacou que é instituição especializada, voltada à assistência de alta complexidade do câncer, desenvolvendo atividades de prevenção, suporte, diagnóstico, tratamento e pesquisa e, portanto, faz atendimento a pacientes portadores de câncer e doenças hematológicas, com corpo clínico multiprofissional composto por oncologistas clínicos, hematologistas, clínico geral, nutricionista, psicólogo, equipe de enfermagem e farmacêutico hospitalar. Para tanto, dispõe de estrutura física e equipamentos para manipulação de infusões de quimioterápicos e medicações de suporte, com períodos de permanência e observações clínicas de pacientes por até 10 horas, com capacidade para atendimento de intercorrências, com instalações e equipamentos adequados para reanimação e monitoramento cardiovascular e oxigenoterapia e, ainda, com capacidade para realizar procedimentos invasivos (por exemplo, biópsia de medula óssea/mielograma), gerenciamento de estoques e dispensação de medicamentos (farmácia hospitalar), e descarte de resíduos hospitalares (tóxicos e infectantes).

Ademais, salientou que em fiscalização realizada em face da Requerente (MPF nº 08.1.04.00-2015-00128-9) houve diligência na qual ficou constatado que a Requerente exerceu nos períodos de 2003 a 2006, e ainda exerce, atividades tipicamente hospitalares, fato que habilita perante a legislação vigente à época (Lei nº 9.249/95, art. 15 § 1º, III, “a” e art. 20), a utilizar na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, o percentual de presunção de 8% para IRPJ e 12% para CSLL.

Por oportuno: (i) juntou talonário das notas fiscais de prestação de serviço emitidas no 1º trimestre de 2005; (ii) destacou que em sua área física há ambulatório de quimioterapia, área de controle de enfermagem, estoque de medicamentos e materiais hospitalares, farmácia hospitalar/sala de preparo quimioterápicos com cabine de segurança, expurgo, coleta de exames laboratoriais; (iii) informou que durante o período discutido nos autos efetuou a prestação de serviços médico hospitalares para terceiros (consultas e sessões de quimioterapia e tratamento ambulatorial a pacientes internados) ao Hospital dos Fomecedores de Cana de Piracicaba, Hospital Unimed de Salto, Hospital Augusto de Oliveira Camargo de Indaiatuba.

Nesse cenário o r. auditor em cumprimento a diligência por solicitação do CARF reproduziu o trabalho efetuado no MPF nº 08.1.04.00-2015-00128-9 (fls.250 a 259) concluindo de forma correta: “ *de acordo com os documentos e informações disponibilizadas referente ao período diligenciado (2003 a 2006), há fortes indícios que a mesma tenha prestado serviços relacionados ao tratamento de quimioterapia, com equipamentos específicos (de quimioterapia), possuindo custos diferenciados do simples atendimento médico, e os indícios também apontam que a mesma exerceu (no período) atividade tipicamente hospitalar*”.

Posto isto, tendo em vista que ficou comprovado que a Requerente presta serviços hospitalares, o lucro presumido deve ser apurado no percentual de 8% da receita bruta e, por conseguinte, deve ser reconhecido o direito creditório da Requerente”.

Em seguida, os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

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.

Conforme já relatado, o litígio restringe-se à discussão acerca do direito creditório oriundo de pagamentos indevidos de IRPJ referentes aos anos-calendários de 2002-2006. Especificamente, no caso dos autos, o pagamento indevido relativo ao 1º trimestre do ano-calendário 2005, tendo em vista o correto enquadramento das atividades (serviços hospitalares) exercidas pela Recorrente, nos termos da legislação tributária vigente, especialmente o art. 15, §1º, III, da Lei nº 9.249/95.

De fato, a Recorrente transmitiu a Dcomp n.º 36337.73534.100707.1.3.044044 visando compensar os débitos nela declarados com crédito relativo a pagamentos indevidos ou a maior do IRPJ. A Recorrente apurou o IRPJ pela sistemática do lucro presumido, aplicando o percentual de 32% sobre a receita bruta para cálculo do valor tributável, relativo à prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.

Posteriormente, entendeu que sua atividade poderia se enquadrar como “serviços hospitalares”, cujo percentual aplicável sobre a receita bruta para cálculo do valor tributável é 8%. A diferença apurada foi objeto da Dcomp que é analisada no presente processo.

O cerne da presente controvérsia reside em saber se o ramo de atividade exercido pela manifestante, qual seja, prestação de serviços de radioterapia e quimioterapia, à época dos fatos, devia ser enquadrado no conceito fiscal de “serviços hospitalares” ou no de “prestação de serviços em geral”, a fim de que, com essa definição, possa ser fixado o percentual aplicável sobre a receita bruta para fins de apuração do IRPJ (se 8% ou 32%, respectivamente).

A DRF/Campinas/SP emitiu Despacho Decisório eletrônico, em que não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações pleiteadas. Por sua vez, a 2ª Turma da DRJ/JFA prolatou o Acórdão 0946.178, cuja decisão restou assim ementada:

“DIPJ RETIFICADORA.

A DIPJ retificadora, por si só, não se constitui em instrumento hábil para a exigência dos valores nela informados.

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES HOSPITALARES.

A expressão “serviços hospitalares” somente abrange aqueles prestados por estabelecimentos qualificados como “hospital”, portanto, somente esses podem apurar o lucro presumido no percentual de 8% da receita bruta.

Já a Recorrente alegou que o erro de fato no preenchimento da DCTF não poderá, à luz da verdade material, obstar o direito à restituição e compensação do crédito de IRPJ indevidamente recolhido e que as atividades por ela prestadas se caracterizam como “serviços hospitalares” não havendo como negar a aplicação do percentual de 8% para obtenção da base de cálculo do IRPJ. Aduz, ainda que, para fins de determinação do percentual aplicável para a apuração da base de cálculo do lucro presumido, a expressão “serviços hospitalares”, constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.249/1995, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pela Recorrente), nos termos do no Recurso Especial n.º 1.116.399. Por fim, a Recorrente argumenta que 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.

Neste cenário, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência (Resolução n.º 1802-000.595), com a prolação do Despacho Decisório DRF/CPS/SEORT/210-2017 (e-fls. 260), nos seguintes termos:

- “1. Trata o presente processo de realização de diligência em atendimento à resolução 1802 -000.595 da 2ª Turma Especial do CARF de 27 de novembro de 2014.
2. Com o intuito de atender à resolução, foi enviada intimação 164/2017 (fl. 169) deste SEORT.
3. Na resposta o contribuinte enviou informações de Notas Fiscais de Serviços prestados, Contratos de Prestação de Serviços e outras informações pertinentes (fls 175 a 249).
4. Juntamente com as informações apresentou cópia de Diligência já realizada pelo departamento de fiscalização desta delegacia (fls. 187 a 192) decorrente de demandas do CARF em outros processos.
5. Como a cópia apresentada estava ilegível, solicitamos ao colega do SEFIS que nos encaminhasse uma cópia do relatório final da Diligência já realizada que foi anexada às fls. 250 a 259 deste processo.
6. Reproduzo abaixo a conclusão do trabalho efetuado pelo colega Auditor:

“Portanto à luz da interpretação da forma objetiva, qual seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte, conclui-se que, de acordo com os documentos e informações disponibilizadas referente ao período diligenciado (2003 a 2006), há fortes indícios que a mesma tenha prestado serviços relacionados ao tratamento de quimioterapia, com equipamentos específicos (de quimioterapia), possuindo custos diferenciados do simples atendimento médico, e os indícios também apontam que a mesma exerceu (no período) atividade tipicamente hospitalar.

A análise da rubrica “Honorários Médicos” não foi conclusiva devido a especificidade e a natureza da prestação de serviços de quimioterapia, ficando a cargo do julgador o que entender ser correto.”

Analisando a questão e as provas produzidas nos autos, entendo que razão assiste à Recorrente. Explique-se.

Inicialmente, vale destacar que a retificação da DCTF, após o Despacho Decisório, ou mesmo a sua não retificação, não configura impedimento à análise do direito creditório pleiteado no Per/Dcomp, de acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 02, de 28 de agosto de 2015¹, desde que o contribuinte logre êxito em comprovar documentalmente as

¹ Conclusão 22. Por todo o exposto, conclui-se:

a) as informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário;

b) não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010;

c) retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo;

alterações promovidas, e, por conseguinte, a liquidez e certeza de seu crédito, por força do princípio da verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos o que se deu *in casu*. E no presente caso, a Recorrente comprovou o erro de fato no preenchimento da DCTF.

Neste sentido, inclusive em processo da Recorrente, já decidiu a CSRF:

“(…) UTILIZAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR VINCULADO A DÉBITO DECLARADO EM DCTF. COMPROVAÇÃO.

Ainda que não retificada a DCTF correspondente, o sujeito passivo pode comprovar o indébito por outros meios ao longo do contencioso administrativo fiscal. Afastada aquela exigência posta no acórdão recorrido para deixar de apreciar os demais elementos e alegações dos autos acerca do indébito utilizado em compensação, impõe-se o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*. (Acórdão nº 9101-005.545 - CSRF/1ª Turma, Sessão: 12 de agosto de 2021) – Grifo nosso.

Inclusive, a Súmula CARF nº 164 deve ser aplicada ao caso sob análise.

Súmula 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Portanto, de fato, não há óbice à retificação da DCTF após a emissão do despacho decisório, ou mesmo que a declaração não tenha sido retificada, desde que o contribuinte logre êxito em comprovar documentalmente as alterações promovidas, e, por conseguinte, a liquidez e certeza de seu crédito, por força do princípio da verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos o que se deu *in casu*.

Por outro lado, no tocante à caracterização das atividades da Recorrente como serviços hospitalares, a matéria não é desconhecida do Colegiado. Atualmente, inclusive, não se admite mais discussão acerca de qual instrumento normativo deva ser aplicado, haja vista o

d) o procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP;

e) a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios;

f) o valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; e

g) Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53. (grifos acrescentados)

decidido pelo STJ no REsp 1.116.399/BA (Tema 217 de recursos repetitivos)², ao qual este CARF está vinculado no que diz respeito à sua aplicação, conforme o disposto no artigo 62, § 2º, do Anexo II do RICARF.

A ementa do mencionado acórdão segue transcrita:

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 543C 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 951.251PR, 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), porquanto 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

² Ademais, salienta-se que o julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº 9101003.319, de 17.01.2018, proferido no julgamento do Processo nº 13888.904183/200994.

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 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

Apenas para efeito de integração com o conteúdo do acórdão citado, reproduzimos abaixo a matriz legal do benefício pretendido pela Recorrente, o art. 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

(...)

III trinta e dois por cento, para as atividades de:

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

Ressalta-se que havia muita polêmica sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”. A Instrução Normativa SRF nº 480/04 determinava em seu art.27 que para os fins previstos naquela Instrução Normativa, eram considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

Eram considerados 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 (art. 27, §1º).

Já IN SRF n. 539/05 alterou a redação do art. 27 e estabeleceu uma série de requisitos para que restasse caracterizada a prestação de serviço hospitalar. Transcreve-se o art. 27 da IN SRF n.480/04, com redação dada pela IN SRF n.539/05:

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: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

I - seguintes atribuições: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

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 I - 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"); (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

II - 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005) (grifei)

Por sua vez, a Lei nº 11.727/2008, então, promoveu uma alteração na alínea “a” acima transcrita, que passou a conter a seguinte redação:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

Todavia, os fatos debatidos nesse processo são anteriores a esta alteração legislativa, mais precisamente referem-se aos pagamentos a título de IRPJ referente ao fato gerador de 31/07/2006, logo, aplica-se a redação original da Lei 9.249/1995, pois a Lei nº 11.727, de 2008, não têm efeito retroativo, aplicando-se somente após 01/01/2009.

A esse respeito, restou patentemente esclarecido no Acórdão prolatado no mencionado no REsp 1.116.399/BA, conforme já mencionado, 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).

Restou assentado, ainda, 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.

Portanto, para fins de redução da alíquota, 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"*.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido. Ademais, também foi editada a Súmula CARF nº142, que assim dispõe:

Súmula 142

Até 31/12/2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas.

Conclui-se, pois, que 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)*. Logo, deve reconhecido direito à base de cálculo reduzida do IRPJ a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

Assim, a resolução de casos como o ora analisado restringe-se à comprovação de que as atividades desenvolvidas pela Recorrente atenderiam, de forma objetiva, aos pressupostos delineados pelo STJ e Súmula CARF n. 142, e, se enquadrar-se-iam como serviços hospitalares, cuja receita bruta auferida receberia o percentual de 12% na apuração CSLL pelo lucro presumido.

Ademais, o resultado da Diligência nº1802-000.595 (Despacho Decisório DRF/CPS/SEORT/210-2017 (e-fls. 260)) foi de que *"há fortes indícios que a mesma tenha prestado serviços relacionados ao tratamento de quimioterapia, com equipamentos específicos (de quimioterapia), possuindo custos diferenciados do simples atendimento médico, e os indícios também apontam que a mesma exerceu (no período) atividade tipicamente hospitalar"*.

Destarte, *in casu*, a documentação apresentada pela Recorrente comprova que suas atividades enquadram-se no conceito de "serviços hospitalares", estando submetida ao coeficiente de 12% (doze por cento) e não ao de 32% (trinta e dois por cento), para cálculo do lucro presumido, nos termos da decisão do STJ, em sede de recurso repetitivo (REsp 1.116.399/BA).

Outrossim, os serviços de Quimioterapia, compreendidos na RDC n. 50, de 2002, da ANVISA, como atividade n. 4.11 e esta, por sua vez, enquadra-se como Serviço de Apoio ao Diagnóstico e Terapia (atribuição 4), nos termos do inciso II do artigo 27 da mencionada Instrução Normativa. Logo, aplicando-se lhe a exceção trazida na letra “a”, do inciso III, do § 1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, conclui-se que à Recorrente lhe é permitido apurar a base de cálculo do IRPJ à alíquota de 8% e não 32.

Neste sentido, tem sido o posicionamento deste Tribunal. Senão veja-se:

SERVIÇOS AMBULATORIAIS DE QUIMIOTERAPIA. SERVIÇOS HOSPITALARES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE SERVIÇO HOSPITALAR. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Consoante entendimento consolidado no STJ, o artigo 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. Assim, devem se entendidos como “serviços hospitalares” aqueles prestados por clínicas que atuem nas áreas de radioterapia e quimioterapia, conforme expressamente admitido pela própria Autoridade Tributária quando da edição da IN (RFB) nº 1.234/2012, artigos 30 e 31, ao regulamentar o artigo 15, da Lei nº 9.249/95. Comprovando a contribuinte o atendimento aos requisitos exigidos, há que se dar guarida aos argumentos por ela trazidos e reconhecer o direito à utilização da alíquota de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ e 12% para a da CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSSL. CONSEQUÊNCIAS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002 DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Desincumbindo a recorrente do ônus de comprovar o direito creditório alegado, cabe o provimento do recurso voluntário.

Direito creditório que se reconhece.

(Acórdão nº 1402-004.608, Relator: Paulo Mateus Ciccone , Data da Sessão: 12 de março de 2020)

Claro está, portanto, que o pedido inicial da Recorrente referente ao reconhecimento do direito creditório pleiteado pode ser analisado, uma vez que se refere a direito superveniente, pois “até 31.12.2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas”, conforme a Súmula CARF nº 142.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça