MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10880.694573/2009-22

Processo nº	10880.694573/2009-22
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1401-003.758 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de setembro de 2019
Recorrente	EM-DOC ODONTOLOGIA DIAGNOSTICA LTDA - ME
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2005

RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO. ALÍQUOTAS REDUZIDAS. REPETITIVO STJ TEMA 217. ÔNUS DA PROVA.

Conforme a tese firmada no Tema 217 Repetitivo do STJ, "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), devendo 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'." Matéria que não pode mais ser contestada pela Receita Federal tendo em vista o § 5o do art. 19 da Lei 10.522/2002.

Compete ao contribuinte comprovar o enquadramento das suas atividades como serviços hospitalares, trazendo elementos de prova que coadunem com o direito alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos.

Portanto, aplica-se o decidido no julgamento do processo 10880.694570/2009-99 , paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Abel Nunes de Oliveira Neto Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acordão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação Inconformidade apresentada pelo Contribuinte, tendo em vista o seu pleito de compensação transmitida através da PER/DCOMP dos autos, na qual declara a compensação de pretenso crédito de pagamento indevido ou a maior de CSLL.

Em face do pleito da interessada, foi emitido o Despacho Decisório Eletrônico, o qual afirma ter localizado um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados pra quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese:

a) "o pedido de compensação tem por objeto aproveitamento de crédito do contribuinte advindo de recolhimentos indevidos a título de IRPJ e CSLL, cujas alíquotas para estabelecimentos que prestam serviços hospitalares é reduzida à 8% do IRPJ e 12% da CSLL".

b) "os estabelecimentos de assistência de saúde que prestem serviços hospitalares e que recolham o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro sob o regime do lucro presumido, têm o direito de calcular a base de cálculo destes tributos com a alíquota de 8% e 12%, respectivamente".

c) "diante da falta de legislação esclarecedora do critério jurídico de serviço hospitalar a Receita Federal vinha agindo discricionariamente, ao arrepio da legislação médico-sanitária, na formulação do conceito de serviço hospitalar, amparando-se na figura do prestador do serviço (tinha que ser

um hospital) e na prestação do serviço em regime de internação e hospedagem do paciente".

d) "com o advento da Instrução Normativa nº 306/2003, a Receita Federal ampliou este conceito, adequando-o, agora sim, à legislação médico-sanitária, na medida em que tratou serviços hospitalares como aquelas atribuições-fins desenvolvidas pelas entidades assistenciais de saúde".

e) "como não poderia deixar de ser, a aplicação da alíquota de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL sobre o total da receita bruta operacional para fins de determinação da base de cálculo dos respectivos tributos vem sendo ratificada pelos nossos Tribunais, que de maneira uniforme vêm garantindo a aplicação da alíquota reduzida para os casos de serviços hospitalares".

A DRJ através do Acordão ora Recorrido indeferiu a manifestação de inconformidade da Contribuinte vez que, conforme entendimento da turma, "as atividades previstas no contrato social (serviços odontológico e radiológico), a princípio, possuem natureza civil, conforme parágrafo único do artigo 966 do Código Civil, não existindo no caso concreto o elemento de empresa referido na legislação, apto a justificar a natureza empresária da sociedade. Desta forma, não se constituindo a requerente como sociedade empresária deve ser aplicado o percentual normal previsto para a determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicável às pessoas jurídicas prestadoras de serviços gerais, no montante de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida".

Inconformado com a decisão do acordão, a parte autora interpõe Recurso Voluntário em que basicamente repete os termos da Impugnação, aduzindo que:

a) "os estabelecimentos de assistência de saúde que prestam *serviços hospitalares* e que recolhem o Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro — CSLL sob o regime do lucro presumido, têm o direito de calcular a base de cálculo destes tributos com a alíquota de 8% e 12%, respectivamente, ao invés dos 32% previstos para os demais casos. Diante da falta de legislação esclarecedora do critério jurídico de *serviço hospitalar*, a Receita Federal vinha agindo discricionariamente, ao arrepio da legislação médico-sanitária, utilizando-se para interpretação do conceito da figura do prestador do serviço - reconhecendo o direito à alíquota minorada somente aos hospitais, e da prestação do serviço — somente para o regime de internação e hospedagem do paciente.

b) "Nesse sentido, não merece prosperar a alegação trazida aos autos por esta r. Administração Fazendária, de que a legislação aplicável ao período seria a contida no artigo 27 da Instrução Normativa SRF n° 480, de 2004, com alterações dadas pela IN SRF n° 539 de 2005, época da transmissão da PER/DCOMP, vez que a legislação que deve prevalecer é aquela que emana do poder legislativo de forma originária".

c) Que "os Atos Declaratórios Interpretativos citados, bem como as Instruções Normativas e Resoluções de Consultas de forma geral são válidas e legais sim, mas tão somente nos casos em que se visa elucidar questões controversas, regulamentar atos e instruir contribuintes, não se podendo, entretanto, criar restrições não suscitadas".

d) "que não há que prevalecer o entendimento sufragado no Acórdão ora atacado, vez que embasado somente em legislação infralegal, que criou diversas restrições ao direito da Recorrente, frise-se, não previstos em Lei Federal. Visto isso, verificando-se que a Recorrente possui como atividade a prestação de serviços odontológicos e radiológicos, insertos no amplo conceito de *serviços hospitalares*, que esta atividade é de assistência A saúde, e que realizou pagamentos a maior a titulo de IRPJ e CSLL, possui direito, por conseguinte, ao creditamento ora pleiteado, de modo que a compensação informada deve ser tida como legal e o respectivo crédito tributário homologado e extinto".

e) Requereu o provimento do presente recurso para "reformar integralmente o v. Acórdão, reconhecendo o direito da Recorrente ao recolhimento do IRPJ à aliquota de 8% e da CSLL à 12%, bem como o seu direito ao creditamento dos valores pagos à maior, para ao final, homologar a PERD/COMP declarando expressamente a extinção dos respectivos débitos compensados, nos termos dos artigos 156, inciso II, do Código Tributário Nacional".

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no **Acórdão nº 1401-003.750, de 18 de setembro de 2019**, proferido no julgamento do **Processo nº 10880.694570/2009-99**, paradigma ao qual o presente processo fica vinculado**.**

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (**Acórdão nº 1401-003.750**):

> Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.
>
> O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acordão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação Inconformidade apresentada pelo Contribuinte, tendo em vista o seu pleito de compensação transmitida através da PER/DCOMP dos autos.

Em linhas gerais, o contribuinte alega prestar *serviços hospitalares* e que recolhem o Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro — CSLL sob o regime do lucro presumido, e defende ter o direito de calcular a base de cálculo destes tributos com a alíquota de 8% e 12%, respectivamente, ao invés dos 32% previstos para os demais casos.

A DRJ por sua vez, sem adentrar especificamente no caso dos serviços prestados pela contribuinte, entendeu que os serviços odontológicos, que preencham as condições previstas no art. 23 da IN SRF nº 306, de 2003, poderão se enquadrar como serviços hospitalares prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde, podendo neste caso aplicar, sobre a receita bruta decorrente de suas atividades operacionais, o percentual de 12% (oito por cento), para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, desde que a pessoa jurídica seja constituída por empresários ou sociedades empresárias. Além disso, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, aqueles que forem prestados unicamente pelos sócios da empresa, ou quando referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza cientifica, dos profissionais envolvidos.

Assim é que, estando o contribuinte constituído como Sociedade Civil, não teria direito às alíquotas reduzidas.

Tal matéria é bem conhecida nesta Conselho. No caso, verifica-se a existência do Tema no. 217 em sede de Recurso Repetitivo do STJ, que assim dispôs sobre os serviços hospitalares sujeitos à alíquota reduzida do lucro presumido:

Tema/Repetitivo	**217**	**Situação do Tema**	**Trânsito em Julgado**	**Ramo do Direito**	DIREITO TRIBUTÁRIO		
Questão submetida a julgamento	Questiona-se a forma de interpretação e o alcance da expressão serviços hospitalares, prevista no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.429/95, para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL com base em alíquotas reduzidas.						
Tese Firmada	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), devendo 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'.						
Anotações Nugep	Incide o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSSL com alíquotas reduzidas, na forma do art. 15, § 1º, III, da Lei 9.249/1995, sobre a receita proveniente da prestação de 'serviços hospitalares' (não receita bruta total da empresa), neles compreendidas as atividades de natureza hospitalar essenciais à população,						

	independente da existência de estrutura para internação, excluídas as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos.
Informações Complementares	"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."
Repercussão Geral	Tema 353/STF - Enquadramento de pessoas jurídicas da área de saúde na qualidade de prestadoras de serviço hospitalar para fins de obtenção do benefício de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL) e do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base de cálculo reduzida.

Observe-se que o critério apresentado pelo STJ para a interpretação da Lei nº 9.249/1995 é simples e objetivo: são enquadrados como serviços hospitalares os serviços de atendimento à saúde, independentemente do local de prestação, excluindo-se, apenas, os serviços de simples consulta.

A natureza do prestador (sociedade empresária) só passou a ser limitador com a alteração introduzida pela Lei 11.727/2008 no art 15, III, da Lei 9.249/1995, em vigor a partir de 1o de janeiro de 2009, segundo a qual a alíquota reduzida será aplicável apenas quando a prestadora de serviços for organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa. Veja-se (grifamos):

> Art. 15 ...
>
> III - trinta e dois por cento, para as atividades de:
>
> 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)"

Observo que tal questão não pode mais ser contestada pela Receita Federal tendo em vista o disposto no § 5o do art. 19 da Lei 10.522/2002:

> Lei nº 10.522/02
>
> Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)
>
> ...
>
> V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

> § 5o **As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput**. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
>
> § 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)
>
> § 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

De fato, a matéria está na lista de temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016, publicada pela a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (disponível em http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016, Acesso em 16 de junho de 2019):

> "Alíquotas reduzidas - Serviços hospitalares
>
> REsp 1.116.399/BA (tema nº 217 de recursos repetitivos)
>
> Resumo: 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). 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. 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". Ficou consignado 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.
>
> OBSERVAÇÃO: O benefício não se aplica às consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, de modo que só abrange parcela das receitas da sociedade que decorre da prestação de serviços hospitalares propriamente ditos.
>
> Ressaltamos que o STF não reconheceu repercussão geral com relação a este tema (AI 803.140).
>
> OBSERVAÇÃO 2: Deve ser apresentada contestação e interposto recurso quando se tratar de sociedade simples, tendo-se em vista a alteração introduzida pela **Lei 11.718/08*** no art 15, III, da Lei 9.249/95, segundo a qual a alíquota reduzida será

> aplicável apenas quando a prestadora de serviços for organizada sob a forma de sociedade empresária.″
>
> *Nota desta Relatora: na verdade trata-se da Lei 11.727/08 que estabelece alíquota de 32% para " 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)"

Assim, neste particular, entendo restar absolutamente equivocada a decisão da DRJ vez que, como já visto, a natureza do prestador (sociedade empresária) só passou a ser limitador com a alteração introduzida pela Lei 11.727/2008 no art 15, III, da Lei 9.249/1995, em vigor a partir de 1º. de janeiro de 2009.

Isto porque, no presente caso, os "supostos créditos" são anteriores à alteração legislativa.

Entretanto, apesar do fundamento equivocado da DRJ, entendo que o Recurso Voluntário não deve ser provido por absoluta falta de comprovação dos argumentos defensivos.

Nos autos não se vislumbra o mínimo contexto fático probatório que possa coadunar com o alegado pela contribuinte. Não constam dos autos a DCTF original ou retificadora, nenhuma nota fiscal ou documento contábil que demonstre como foi apurado o suposto crédito.

Ademais, para fins de enquadramento na alíquota reduzida, não basta que a contribuinte atue em serviços relativos à assistência à saúde, mas é necessário demonstrar o enquadramento em serviços típicos hospitalares, e não há qualquer prova nesse sentido.

A Manifestação de Inconformidade e o recurso são absolutamente genéricos, e alegam que o suposto crédito decorre da aplicação equivocada da alíquota de presunção de 32%, entretanto, nada prova.

Entendo que não há como se apurar a certeza e liquidez do crédito na medida em que não há nada nos autos que possa demonstrar a sua origem.

A única prova que consta dos autos é o contrato social da contribuinte, cujo objeto é genérico e consiste em prestação de serviços odontológicos e radiológicos. Mas como demonstrar que a contribuinte efetivamente presta serviços enquadrados no conceito de serviços médicos hospitalares?

Seria necessária a mínima demonstração e comprovação do enquadramento, bem como a segregação de serviços de mera consulta e efetivos serviços hospitalares. Da forma que instruído os autos, é impossível chegar a essa conclusão.

Ademais, o PER/DCOMP é um procedimento colocado à disposição do contribuinte para facilitar os pedidos de restituição/compensação, mas é necessário que o mesmo consiga comprovar a certeza e liquidez, algo que não fez.

Outrossim, em suas manifestações resumiu-se a alegar teses genéricas, sem adentrar ao caso concreto de suas atividades e, desta forma, não trouxe qualquer

elemento mínimo de dúvida a este Relator, para que pudesse ensejar, eventualmente, uma conversão em diligência.

Assim é que, por absoluta falta de comprovação da certeza e liquidez do crédito, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47, do Anexo II, do RICARF, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves