



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

Processo n° 10880.909477/2008-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1002-000.579 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente LIQUOR SPINAFRANÇA LTDA (INCORPORADA POR LSF - LABORATÓRIO DE NEURODIAGNÓSTICO SPINAFRANÇA LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO. ALOCAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS.

O CARF não é o órgão competente para processar o pedido de compensação e/ou a retificação de pedido já protocolizado ou DCTF, mas sim a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), através de suas unidades descentralizadas que contenham Divisões, Serviços ou Seções com a função de Orientação e Análise Tributária, pelas quais os contribuintes são administrados respectivamente conforme seus domicílios fiscais. Tampouco podem os órgãos julgadores substituir os contribuintes na atividade de definição voluntária do encontro entre crédito e débitos que configurará pedido de compensação e entrega de DCTF.

PER/DCOMP. ÔNUS DA PROVA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

Conquanto a demanda tenha sido proposta até 31/12/2008, prevalece o sentido restrito do que se pode entender como prestação de serviço hospitalar, que se vincula aos recursos materiais e humanos próprios de um hospital. Somente àquelas demandas havidas a partir de 01/01/2009 foi conferido um contorno normativo mais abrangente.

SERVIÇOS HOSPITALARES. CARACTERIZAÇÃO. ASPECTOS TEMPORAL E MATERIAL.

O entendimento de que os serviços hospitalares são aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde ainda que não sejam prestados no interior do estabelecimento hospitalar, que consta de decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivos 1116399/BA, somente se aplica às demandas propostas após 01/01/2009 e não alcança serviços prestados pelos sócios, consultas médicas ou serviços profissionais médicos assemelhados, mormente quando a empresa não se enquadra como sociedade empresária, na forma do art. 15, § 1.º, III, *a*, da Lei n.º 9.249/95.

DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR.

Não há direito creditório quando o crédito pleiteado se demonstra inexistente, tendo sido integralmente utilizado para quitação de débitos fiscais, ausente a comprovação de sua procedência na forma indicada na declaração de compensação transmitida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Angelo Abrantes Nunes - Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I - SP (DRJ/SP1) mediante o Acórdão n.º 16-25.997, de 12/07/2010 (e-fls. 120 a 136).

O relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância sintetiza bem o ocorrido, pelo que peço licença para transcrevê-lo, a seguir, complementando-o ao final.

[...]

O presente processo versa acerca das **DCOMP eletrônica n.º 14115.39652.290104.1.3.04-2008** (fls. 6/10), transmitida em **29/01/2004**, cuja formalização visou declarar a compensação de débito da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, apurado no 4º trimestre do ano-calendário de 2003, com crédito proveniente de pagamento a maior do mesmo tributo, atinente à apuração do 2º trimestre do ano-base de 1999, conforme abaixo especificado:

TOTAL DE CRÉDITO UTILIZADO NA DECLARAÇÃO (RS): 672,20				
DEMONSTRATIVO DOS DÉBITOS COMPENSADOS				
Código Trib./Contr.	Período de Apuração	Vencimento	Valor Original do Débito Compensado	Parcela Utilizada do Crédito Original
2372-1	4º Trim. / 2003	30/01/2004	1.206,74	1.206,74

DARF IRPJ	
PERÍODO DE APURAÇÃO	30/06/1999
CNPJ	01.533.929/0001-49
CÓDIGO DE RECEITA	2089
DATA DE VENCIMENTO	30/07/1999
VALOR DO PRINCIPAL	2.776,03
VALOR DA MULTA	0,00

VALOR DOS JUROS	0,00
VALOR TOTAL DO DARF	2.776,03
DATA DE ARRECADAÇÃO	30/07/1999

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR			
IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA			
Trimestre	Ano-Calendário	Valor Original do Crédito Inicial	Crédito Original na Data de Transmissão
2º	1999	2.614,98	2.614,98

A matéria foi objeto de decisão proferida por intermédio do Despacho Decisório eletrônico - Rastreamento nº 781.218.217, de 12/08/2008 (fl. 1), conforme abaixo detalhado, exarado em sede da Delegacia de Administração Tributária de São Paulo/SP (**DERAT/SP**), segundo o qual restou decidido **NÃO HOMOLOGAR** a compensação consignada na DCOMP eletrônica, tendo em vista a demonstração da

inexistência do crédito veiculado, defronte a negativa de disponibilidade do importe associado ao DARF reportado na declaração de compensação, cujo pagamento denota-se integralmente vinculado para fins de quitação de débito de IRPJ confessado no próprio 2º trimestre do ano calendário de 1999:

DESPACHO DECISÓRIO – RASTREAMENTO Nº: 781.218.217	
DATA DE EMISSÃO: 12/08/2008	
PER/DCOMP nº: 14115.39652.290104.1.3.04-2008	TRANSMISSÃO EM: 29/01/2004
Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO: 10880-909.477/2008-11	
CRÉDITO ORIGINAL NA DATA DE TRANSMISSÃO: R\$ 2.614,98	
TIPO DE CRÉDITO: PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	

DARF IDENTIFICADO NO PROCESSAMENTO DA DCOMP					
Nº do Pagamento	Código de Receita	Data do Pagamento	Período de Apuração	Vencimento	Valor Total do DARF
2201295668	2089	30/06/1999	30/07/1999	30/07/1999	2.776,03

UTILIZAÇÃO DO PAGAMENTO ENCONTRADO PARA O DARF DISCRIMINADO NA DCOMP ELETRÔNICA	
DÉBITO	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
COD.: 3373 – PA: 30/06/1999	2.776,03

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA ⁽¹⁾		
PRINCIPAL	MULTA	JUROS
1.206,74	241,34	774,60

(1) VALOR DEVEDOR CONSOLIDADO PARA PAGAMENTO ATÉ 29/08/2008.

Enquadramento legal: Art. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN); art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Regularmente cientificado do aludido Despacho Decisório, por via postal, consoante AR recebido em 20/08/2008 (fl. 5), o contribuinte protocolou suas contrarrazões em 19/09/2008 (fls. 11/24), acompanhada dos documentos de fls. 25/98, através da qual submete seus argumentos de forma a contrapor as inferências firmadas na decisão administrativa, quais sejam, em síntese:

1) Inicialmente, após breve relato dos fatos, relata que protocolou em 25/03/2004, o pedido de restituição de IRPJ, formalizando o Processo Administrativo nº 19679.004225/2004-22, no valor total de R\$ 76.982,13, haja vista ter efetuado o recolhimento a maior do imposto;

2) Assevera que o fundamento daquele pedido de restituição baseava-se no recolhimento do imposto em face da opção pelo regime de tributação pelo lucro presumido, valendo-se da base de cálculo encontrada pela aplicação de 32% (trinta e dois por cento), nos termos da legislação regente à espécie. Entretanto, atesta que através do art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12/03/2003, minorou a base imponible das pessoas jurídicas prestadoras de serviços diretamente ligados à atenção e assistência a saúde de 32% (trinta e dois por cento) para 8% (oito por cento), equiparando-os a serviços hospitalares; "

3) Dessa forma, seguindo a esta linha e entendendo certo o direito creditório reivindicado, certifica que encaminhou a presente declaração de compensação a fim de utilizar-se de parcela do crédito de IRPJ objeto do Processo Administrativo nº 19679004225/2004-22. Entretanto, manifestou surpresa com relação aos termos do despacho decisório que inferiu pela negativa de homologação da compensação sob a

argumentação de inexistência de crédito disponível para a compensação dos débitos informados na respectiva PER/DCOMP, ensejando, assim, a interposição de manifestação de inconformidade;

4) Sob este contexto, inaugura o desenvolvimento de suas alegações de direito afirmando que a Lei n 9.249, de 1995 estabeleceu tratamento fiscal diferenciado para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares a teor do disposto na alínea *a*, § 1º do art. 15, cuja redação determina a aplicação da alíquota de 8% (oito por cento) para a base de cálculo de 8% (oito por cento) para a base de cálculo de IRPJ. Porém, à época do início da vigência da norma, as clínicas médicas foram excluídas da sistemática aplicada aos serviços hospitalares, tendo-lhes sido aplicada a alíquota de 32%, e, como conseqüência, o recolhimento do tributo a maior;

5) Acrescenta que ocorreu, em obediência ao princípio da igualdade e diante da importância social de suas atividades, a edição da Instrução Normativa SRF nº 306, de 2003, na qual sustenta que o dispositivo previsto no art. 23, estendeu o aludido tratamento fiscal diferenciado às clínicas médicas;

6) Nesse sentido, afirma que de acordo com o contrato social da sociedade o objeto e constituído pela atividade de prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica, englobando os serviços de ressonância magnética, serviços de diagnóstico por registro gráfico - ECG, EEG e outros exames análogos, serviços de diagnóstico por métodos ópticos - endoscopia e outros exames similares e serviços de litotripsia;

7) Assim, acentua que cotejando as atividades desenvolvidas pela empresa com as atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11/11/1994, Ministério da Saúde, nota-se que se verificou com clareza que a entidade se enquadra no permissivo legal, dando-lhe direito para a redução da alíquota de 32% para o patamar de 8%, bem como o reconhecimento administrativo do direito à equiparação aos serviços hospitalares das clínicas médicas ante a publicação da IN SRF nº 306, de 2003;

8) Avocando a ementa da Solução de Divergência nº 11, de 21/07/2003, assenta que o assunto restou pacificado no sentido de que o tratamento fiscal que deve ser deferido às pessoas jurídicas que exerçam as atividades previstas pelo art. 23 do normativo legal em destaque;

9) Dessa forma, atesta que o reconhecimento do direito à aplicação da base de cálculo de 8% (oito por cento) para o IRPJ é retroativo uma vez que goza de caráter meramente interpretativo, em estrita observância do art. 106 do CTN. Reforça suas arguições mediante citação de ementa de Solução de Consulta nº 392, de 09/12/2003;

10) Enfim, enfatizando a redação do art. 38 da IN SRF nº 210, de 2002, atesta que assegurou o direito dos contribuintes de corrigirem seus créditos pela taxa SELIC, em estrita observância do que dispunha o art. 39, §4º da Lei nº 9.250, de 1995;

11) Assim sendo, entende restar amplamente demonstrado que empresa faz juz ao crédito relativo ao pagamento a maior decorrente de IRPJ da diferença de alíquota de 32% para 8%, instruído e formalizado pelo Processo Administrativo nº 19679004225/2004-22, logo, demonstrada a existência de crédito para embasar as compensações realizadas por intermédio da presente DCOMP;

12) Seqüencialmente, renova a informação de que o protocolo do processo administrativo que embasou o pedido de restituição do crédito, realizou-se em 25/03/2004, portanto, atestando que sua formalização ocorreu no período de vigência da IN SRF n° 306, de 12/03/2004, posteriormente revogada pela introdução da IN SRF n° 480, de 15/12/2004;

13) Nesse sentido, ressalta que o princípio essencial de regência de aplicação da lei no tempo estabelece que, em regra, a lei possui eficácia imediata, determinado as relações jurídicas a que se referem desde o momento que recebem execução até aquele em que cessa sua virtude normativa. Assim, enfatiza que este é o princípio *tempus regit actum*, cujo significado indica que a lei não pode alcançar fatos ocorridos em período anterior ao início de sua vigência, nem aplicada àqueles ocorridos após a sua revogação. Desse modo, depreende que se tem determinado um fato jurídico ou uma relação jurídica dever-se-ão serem regidas pela lei à época vigente, sendo inoperantes todas as alterações posteriores relacionadas ao caso concreto, salvo expressa determinação em contrário na nova lei correspondente, circunstância que não se aplica a situação presente neste litígio;

14) Sob este contexto, entende que resta demonstrado que o fundamento de validade do pleito ligado à restituição não foi atingido pelas mudanças normativas advindas da IN SRF n° 480, de 15/12/2004 e alterações supervenientes, haja vista a prática do ato jurídico apresentar-se de acordo com as determinações infralegais pautadas na IN SRF n° 306, de 12/03/2004;

15) Finalmente, especifica os documentos que foram anexados à manifestação de inconformidade, reivindicando que a análise da presente declaração de compensação seja conjugado com o encontro de informações e valores dos créditos requeridos no Processo Administrativo n° 19679.004225/2004-22, bem como realizando a suspensão dos débitos com fundamento no art. 151, inciso III do CTN c/c com o art. 74, §§ 7º, 9º e 11 da Lei n° 9.430, de 1996. Por último, requer que sejam acolhidas as razões da presente defesa administrativa, reconhecendo o direito creditório pleiteado e a homologação da compensação em litígio.

Ato contínuo, a autoridade preparadora encaminha os autos à DRJ/SP1 para julgamento da manifestação de inconformidade.

[...] (grifos no acórdão da DRJ/SP1).

A DRJ/SP1 negou provimento à manifestação de inconformidade, essencialmente por que não houve apresentação de documentação que configurasse lastro para as alegações, que comprovasse que os serviços prestados pelo recorrente caracterizam-se como os serviços hospitalares aos quais se aplica o percentual de 8% para aferição do lucro presumido, nem retificação da DCTF correspondente ao IR devido no 2.º trimestre de 1999.

Assinala inicialmente a DRJ que não se pode fazer qualquer correlação com o crédito pleiteado neste processo e aquele objeto do processo administrativo n.º 19679.004225/2004-22, pois aqui se trata de crédito referente ao período 2.º trimestre de 1999, e naquele, 3.º trimestre de 1999 até 3.º trimestre de 2003 (fls, 59 e 60).

Acrescenta a decisão de piso que, embora a Lei n.º 9.249/95 em seu art. 15, § 1.º, III, *a*, excetuasse do percentual de 32 % as atividades hospitalares, a IN SRF n.º 93/1997, em seus artigos 3.º, § 2.º, II e IV, e 36, indicava que os serviços prestados relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada estavam sujeitos ao percentual de lucro presumido de 32 %, a ser aplicado às receitas do trimestre.

Segue o relator da decisão recorrida a informar que a interpretação das normas indica que aos serviços hospitalares se aplicava o percentual de 8%, e às atividades de prestação de serviços exercidas por sociedade simples ligada ao exercício de profissão legalmente regulamentada se aplicava o percentual de 32 %. Uma vez que a Portaria MS/GM n.º 1.884/94 foi revogada pela Portaria MS/GM n.º 554/2002, as entidades ditas voltadas para atenção e assistência à saúde devem observar os pressupostos relativos à estrutura definida na Resolução ANVISA/DC n.º 50/2002.

O ADI SRF n.º 18/2003 esclareceu que a abrangência do conceito de serviços hospitalares para refere-se aos prestados por empresários ou sociedades empresárias, e que não alcança os serviços prestados por sócios da empresa e os de natureza intelectual ou científica dos profissionais envolvidos. O referido ADI afasta a aplicação do conceito de serviços hospitalares àqueles desenvolvidos por sociedades simples de serviços de profissão regulamentada, ainda que com o concurso de auxiliares e colaboradores.

Continua nessa linha o acórdão recorrido, acrescentando que de acordo com o Código Civil, arts. 966, 967 e 982, o recorrente não se enquadra na condição de sociedade empresária, pois não se submeteu a inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis, e que seu registro se deu no Cartório de Pessoas Jurídicas, procedimento adstrito às Sociedades Simples. Mesmo se constituída a empresa como Sociedade Empresária, haveria de existir o concurso de profissionais legalmente regulamentados e contratados para a execução da atividade-fim, não podendo tais atividades serem desenvolvidas pelos sócios da empresa.

O interessado não instruiu os autos com o Contrato Social e material probatório contábil e fiscal que pudesse mostrar a estrutura organizacional da entidade e certificar o enquadramento da pessoa jurídica aos requisitos exigidos pelo art. 23 da IN SRF n.º 306/2003 e pelo ADI SRF n.º 18/2003, para que fosse admitido o percentual de 32% como apuração do lucro presumido. O teor da 2.ª Alteração e Consolidação Contratual registrada em 2003 perante o 6.º Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil da Pessoa Jurídica de São Paulo/SP (fls. 64/68), em seu preâmbulo e na cláusula primeira demonstra que os sócios, todos médicos, modificaram a situação de "Sociedade Civil Ltda" para "Sociedade Simples Ltda", circunstância incompatível com os requisitos para equiparação dos serviços da empresa a serviços hospitalares, e para os respectivos efeitos tributários.

À decisão recorrida constam colacionadas decisões do extinto Conselho de Contribuintes dos anos 2005 e 2007, e do TRF - 3.ª Região e STJ, dos anos 2009 e 2007, respectivamente.

Afirma o relator daquele acórdão que não produziu qualquer efeito no caso concreto a mudança de interpretação contida na IN SRF n.º 480/2004, vez que a atividade desenvolvida pelo recorrente durante a vigência da IN SRF n.º 306/2003 já naquele período não se qualificava como prestação de serviços hospitalares para efeito de aplicação do percentual de 8%. E aponta que o recorrente não retificou as informações prestadas em DCTF e DIPJ referentes ao ano calendário 1999, para comunicar à RFB as alegadas incompatibilidades, mantendo-se a confissão de dívida contida na DCTF entregue e a correlação do débito declarado apurado no 2.º trimestre de 1999 com o pagamento indicado na declaração de compensação, não subsistindo qualquer direito creditório.

Por fim, registra que o contribuinte recorrente não figura como parte interessada nos processos administrativos relacionados à Solução de Divergência e à Solução

de Consulta colacionadas na manifestação de inconformidade, e estas não se aplicam ao caso concreto aqui discutido nem tem eficácia normativa nos termos do art. 100, II, CTN.

Irresignado, o contribuinte apresenta, em 10/09/2010, recurso voluntário no qual contesta diretamente algumas das razões de decidir do acórdão recorrido e reitera alguns argumentos contidos na manifestação de inconformidade, conforme resumo a seguir:

a) A origem de seu crédito encontra-se demonstrada na análise de outro processo administrativo fiscal, de número 19679.004225/2004-22;

b) Ao contrário do que disse a DRJ, o recorrente juntou cópia de seu contrato social, que demonstra que no rol de suas atividades encontra-se a prestação de serviços de diagnóstico por imagens sem uso de radiação ionizante exceto ressonância magnética, serviço de diagnóstico por registro gráfico - ECG, EEG e outros análogos, serviços de diagnóstico por métodos ópticos - endoscopia e outros serviços análogos e serviços de litotripcia;

c) Entendimento solidificado do STJ diz que para o conceito de serviços hospitalares não é necessário estrutura hospitalar;

d) Traz decisões do STJ de 2009 e 2010;

e) O art. 15, § 1.º, III, *a*, da Lei n.º 9.249/95 "*concede o benefício fiscal*" com foco nos serviços prestados e não no contribuinte que os executa;

f) Alega que juntou aos autos cópia integral do processo "*onde se encontram todos os pormenores que demonstram a liquidez e certeza do crédito objeto da DCOMP n.º 14115.39652.290104.1.3.04-2008*";

g) As atividades que o recorrente desenvolve submetem-se ao percentual de lucro presumido de 8% na forma do que dispõe a IN SRF n.º 306/2003, sob a baliza da Portaria GM n.º 1.884/94, Parte II, Capítulo 2;

h) As normas referidas não exigem existência de sociedade empresarial constituída para aplicação do percentual de 8%;

i) Deve haver retroação pelo caráter meramente interpretativo da IN SRF 306/2003, na forma do art. 106 do CTN (traz Solução de Consulta a respeito a este e ao item anterior);

j) A IN SRF 210/2002 garante a correção pela taxa SELIC;

l) Ao tempo do pedido de restituição vigorava a IN SRF n.º 306/2003, e deve prevalecer o princípio *tempus regit actum*;

m) Ainda "*requer seja determinada que a 8ª DRF/SP proceda a alocação dos valores compensados com os valores do crédito originado do processo administrativo n.º 19679004225/2004-22*";

n) Por fim, pede que seja suspenso o crédito tributário segundo o que dispõe o art. 151, III, do CTN, e pede que seja reconhecido seu direito creditório, com homologação da compensação pretendida e alocação dos valores conforme análise com o processo n.º 19679.004225/2004-22.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Angelo Abrantes Nunes, Relator.

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

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

Mérito.

1. Origem do crédito.

Antes de qualquer exame, é preciso deixar muito claro que, após confirmação mediante vistas às e-fls. 60 e 61, constatei que o crédito pleiteado objeto do processo administrativo fiscal n.º 19679.004225/2004-22 refere-se, de fato, como já delineou a decisão da DRJ/SP1, a período diverso do período ao qual se reporta o crédito sob análise neste processo, 10880.909477/2008-11. Aqui se trata de crédito relativo ao 2.º trimestre do ano 1999, e naquele, crédito relativo ao período 3.º trimestre de 1999 até 3.º trimestre de 2003. Logo, não há qualquer correspondência que possa ser feita no outro processo que autorize o proveito dos créditos ali discutidos na compensação da CSLL do 4.º trimestre de 2003, motivo do PER/DCOMP n.º 14115.39652.290104.1.3.04-2008, ora apreciado.

Sendo assim, antecipo que fica afastada sequer a possibilidade de alocação dos valores pleiteados naquele processo com o débito de CSLL que se pretende compensar e cuja exigência encontra-se aqui questionada. A retificação de DCTF submete-se às conclusões restritas ao propósito particular do contribuinte que preencheu a declaração original. Não pode nem deve a administração tributária avançar no cenário das possibilidades e intenções do sujeito passivo ao tempo da sua pretensão de encontro de contas via débitos de sua responsabilidade e direito creditório que anuncia possuir. Se o contribuinte preencheu indevidamente sua DCOMP, o erro até aí, se é que houve, não é evidente para o Fisco, pois somente o contribuinte tem a certeza absoluta de qual parte dos seus débitos entendia não alcançada pelos créditos que alegava em seu favor, e que pretendia quitar, não cabendo à RFB a busca dessa essência, uma vez que havia débito correlato para o qual fora adequadamente feita a alocação do pagamento. Para isso a DRF que jurisdiciona o contribuinte é a unidade competente para a análise e processamento de eventual pedido de restituição ou compensação

deste pagamento ora reclamado como indevido, já tendo se manifestado por ocasião do Despacho Decisório de e-fl. 2.

O contribuinte não retificou a DCTF e a DIPJ correspondentes ao ano calendário 1999, o que denotaria seu interesse em modificar os valores dos débitos confessados relativamente ao IRPJ devido no período de apuração 2.º trimestre de 1999, e os resultados das correlações com os pagamentos efetuados, declarados na declaração de compensação.

Além do que foi dito, é fato que pertence à unidade da RFB que jurisdiciona o domicílio do contribuinte a competência para a análise inicial dos pedidos de compensação/restituição deste. É o que determina o art. 286 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF n.º 430/2017):

(...)

Art. 286. Às Divisões de Orientação e Análise Tributária (Diort), aos Serviços de Orientação e Análise Tributária (Seort) e às Seções de Orientação e Análise Tributária (Saort) compete:

I - gerir e executar as atividades relativas a restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, suspensão e redução de tributos, inclusive decorrentes de crédito judicial;

(...)

E isso foi providenciado ao tempo e sob o conteúdo próprios, na medida do que fora informado na PER/DCOMP e na DCTF original.

Vale antecipar também que não faz sentido tecer considerações acerca da suspensão da exigibilidade pugnada no recurso voluntário, com base no art. 151, III, do CTN, pois que o débito que se pretendeu compensar já se encontra suspenso, dada a interposição tempestiva do recurso voluntário.

Feitas as observações acima, registra-se que as razões ali delineadas aplicam-se aos itens "ALOCAÇÃO DO CRÉDITO" e "SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO" contidos no recurso voluntário.

Entretanto, como os argumentos que integram o outro processo e que defendem a aplicação do percentual de 8% em lugar de 32%, para as atividades desenvolvidas pelo contribuinte, também dizem respeito ao IRPJ devido no período correspondente ao 2.º trimestre do ano 1999, serão objeto de análise aqui nestes autos.

O recorrente argumenta que "*Ao contrário do que sustentou o ilustre julgador da 7ª Turma, a recorrente juntou ao presente cópia de seu contrato social, que demonstra fielmente que a Recorrente possui no rol de suas atividades, a prestação de serviços de diagnóstico por imagens sem uso de radiação ionizante, exceto ressonância magnética, serviço de diagnóstico por registro gráfico - ECG, EEG e outros análogos, serviços de diagnóstico por métodos ópticos - endoscopia e outros serviços análogos e serviços de litotripsia*".

Não é a verdade dos autos. Foram juntadas somente cópias das alterações e consolidações contratuais, 2.ª e 3.ª, de 2003 e 2007, respectivamente. Tais cópias encontram-se em e-fls. 29 a 33, 65 a 69, e 93 a 98, e em ambas o objeto da sociedade está registrado como "*prestação de serviços profissionais de medicina, notadamente no campo da neurologia e liquor. Os*

serviços profissionais mencionados serão prestados no consultório da sede, em hospitais e domicílios da cidade de São Paulo ou de outras cidades do território nacional" (art. 4.º das alterações contratuais) (grifei). Ademais, ali consta também a informação de que a sociedade utilizava a forma de Sociedade Simples e que não tinha inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis.

O recorrente discorda da apuração do seu lucro presumido sob o percentual de 32%.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração. Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Via de regra, o lucro presumido é apurado mediante a aplicação do coeficiente de oito por cento sobre a receita bruta, inclusive para serviços hospitalares. Para as atividades expressamente relacionadas, entretanto, o coeficiente é distinto, já que o parâmetro de fixação relaciona-se diretamente aos custos e às despesas incorridas para a realização das transações ou operações inerentes à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Até 31/12/2008 prevalece o sentido restrito do que se pode entender como prestação de serviço hospitalar, que se vincula aos recursos materiais e humanos próprios de um hospital, tais como instalação, equipamento, mão de obra e fornecimento de produtos farmacêuticos. O exercício da profissão regulamentada de médico, por si só, não se identifica com atividade peculiar executada no âmbito hospitalar, e por esta razão o coeficiente aplicável à receita bruta é aquele fixado para a prestação de serviço em geral, de trinta e dois por cento para determinação do lucro presumido.

Somente a partir de 01/01/2009 um contorno normativo mais abrangente foi conferido à prestação de serviços hospitalares abrangendo o 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). Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida

pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1116399/BA¹, cujo trânsito em julgado ocorreu em 08/11/2010 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

As modificações trazidas pela Lei nº 11.727/2008 de interesse para o presente julgamento são as reproduzidas a seguir:

Lei nº 11.727/2008:

(...)

Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 15.

§ 1º

.....

III –

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;

(...)

Art. 41. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

(...)

VI – aos arts. 22, 23, 29 e 31, a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação desta Lei.

(...) (grifei).

Dado que o teor da decisão do STJ em sede de Recursos Repetitivos — no RE nº 1116399/BA — fez com que a "estrutura" definida na Resolução ANVISA/DC nº 50/2002 deixasse de representar requisito para a caracterização da natureza de serviço hospitalar ou equiparado, ainda restaram como pressupostos para essa qualificação a prestação dos serviços sob a forma de sociedade empresária e a ausência de prestação direta dos serviços pelos sócios. A decisão apoiou-se na ideia, entre outras, de que: 1) deve haver maquinário específico e custos contabilizados em separado que apontem para a atividade hospitalar ou

¹ BRASIL.Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1116399/BA. Ministro Relator:Benedito Gonçalves, Primeira Seção, Brasília, DF, 28 de outubro de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6898628&sReg=200900064810&sData=20100224&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago.2011.

equiparada, diferenciando-a da simples prestação de atendimento médico, 2) não importa a estrutura do contribuinte mas a natureza do serviço prestado, 3) o caso concreto ali envolvido cuida de empresa prestadora de serviços laboratoriais, e 4) as alterações trazidas pela Lei n.º 11.727/2008 pertinentes à discussão do enquadramento ou não como atividade hospitalar ou equiparada só devem ser aplicadas às demandas ajuizadas após sua vigência, não havendo efeito retroativo. É dizer, preocupa-se o relator da referida decisão em evitar que as consultas médicas ou serviços profissionais desenvolvidos exclusivamente pelos sócios sejam indevidamente enquadrados no art. 15, § 1.º, III, *a*, da Lei n.º 9.249/95.

Vejamos alguns trechos da ementa e voto da mencionada decisão do STJ (no RE 1116399/BA), de interesse para análise, abaixo transcritos:

Ementa:

(...) 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 hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas (...)

(...)

Voto:

(...)

Entretanto, em razão da ocorrência de algumas decisões dissonantes e das novas reflexões e argumentações que foram trazidas a esta Corte, a matéria foi novamente afetada à Primeira Seção que, por ocasião do julgamento do RESP

951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, ocorrido no dia 22.4.2009, modificou a orientação até então adotada.

(...)

Dessa forma, ficou assentado 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, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos".

Ressaltou-se ainda que as alterações preconizadas pela Lei 11.727/08 aos dispositivos legais em discussão apenas devem ser aplicadas à demandas ajuizadas após a sua vigência, não possuindo efeito retroativo.

(...)

Eis a ementa do julgado acima mencionado:

(...)

5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. 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.

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

[...]

No mesmo sentido, cito outros precedentes:

(...)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IRPJ E CSLL – BASE DE CÁLCULO REDUZIDA – LEI 9.249/95 – CONCEITO DE "SERVIÇOS HOSPITALARES" – CARÁTER OBJETIVO – QUESTÃO PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO (RESP 951251/PR) – RECURSO ESPECIAL ADESIVO – SUCUMBÊNCIA INEXISTENTE – AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.

(...)

2. A Primeira Seção pacificou o entendimento de que o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95, na sua redação original, deve ser interpretado de forma objetiva, abrangendo as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independente da existência de estrutura para internação, excluídas somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos.

(...)

6. Provido parcialmente o recurso do contribuinte; não conhecido o especial adesivo da Fazenda Nacional (REsp 939.321/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21/5/2009, DJe 4/6/2009).

(...)

TRIBUTÁRIO – IRPJ E CSLL – ALÍQUOTA REDUZIDA – ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI N. 9.249/95 – LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS – PRESTAÇÃO

DE SERVIÇOS HOSPITALARES – NOVEL ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Concluiu a Primeira Seção que, "por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos." (REsp 951251/PR, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 22.4.2009, DJe 3.6.2009).

2. Para fazer jus à concessão do benefício fiscal previsto nos artigos 15, § 1º, III, "a" e 20 da Lei n. 9.249/95, é necessário que a prestação de serviços hospitalares seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, e não apenas a capacidade de internação de pacientes.

3. Merece reforma o entendimento firmado pela Primeira Turma, para reconhecer a 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 laboratoriais de análises clínicas.

Embargos de divergência providos (REsp 956.122/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009).

(grifei).

[...]

Por outro lado, conforme já mencionado, a Corte *a quo* consignou que a empresa recorrida presta **serviços médicos laboratoriais** (fl. 389), atividade que é 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, de acordo com a argumentação acima exposta, 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 do CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais). (grifei).

De todo o material colacionado acima, pode-se concluir que o caso destes autos demanda tão somente observar se restou provado que o recorrente prestou serviços hospitalares propriamente ditos ou aqueles serviços correlatos que se inserem no campo dos efeitos da decisão do STJ no RE n.º 1116399/BA, no 2.º trimestre de 1999.

Como já abalizado, as cópias das alterações e consolidações contratuais não dão notícia de que os serviços prestados revestiram-se da natureza de serviços hospitalares ou equiparados ou assemelhados. Não há nos autos elemento probante que afaste a interpretação que tais alterações contratuais e o conjunto de circunstâncias sugerem, os quais indicam que os serviços são prestados pelos próprios sócios mediante consultas médicas.

Uma vez que o recorrente não trouxe ao processo documentos como Contrato Social, registros contábeis (ainda que só no Livro Caixa), notas fiscais de entrada referentes a insumos e materiais, notas fiscais de serviços, contratos, notas fiscais de aquisição de equipamentos, registro de empregados, entre outros que poderiam ser acostados com teor probatório, nada se pode afirmar acerca de a natureza de seus serviços indicar prestação dos serviços laboratoriais e afins de que trata a alteração introduzida na Lei n.º 9.249, art. 15, § 1.º, III, *a*, pela Lei n.º 11.727/08. Tampouco ficou caracterizada a exigência de que se trate de

sociedade empresária, modificação também introduzida pela referida lei, e que não se confunde com a capacidade estrutural dispensada pelo STJ.

Essa ausência de comprovação da natureza específica da prestação dos serviços médicos impede que a situação fática dos autos possa ser alcançada pelo julgamento do RE 1119399/BA, o qual se referiu a serviços comprovadamente hospitalares, laboratoriais etc., na forma ali definida.

Noutra linha também se observa que o próprio *decisum* alerta para a sua aplicação *ex nunc*, o que torna sem efeito para o presente caso a análise rígida das alterações promovidas pela Lei n.º 11.727/08 acerca da expansão do conceito de serviços hospitalares para efeitos tributários, devendo ser considerado o conceito anterior, mais detido.

O procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior².

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

Cabe ao recorrente produzir o conjunto probatório de suas alegações³.

2. Legislação vigente ao tempo do pedido de restituição.

Mesmo durante a vigência da IN SRF n.º 306/2003 e da redação original da alínea "a", do inciso III, do § 1.º do art. 15 da Lei n.º 9.249/95 a atividade do recorrente não poderia configurar prestação de serviços hospitalares, de maneira que não faz sentido o protesto pela aplicação do princípio *tempus regit actum*, no recurso voluntário, posto que, nem a mudança de interpretação dada pela IN SRF n.º 480/2004, nem o teor da decisão do STJ em sede de Recursos Repetitivos n.º 1116399/BA repercutem no contexto fático do caso concreto tratado nos autos.

Considerando-se que o caso concreto aqui julgado repousa num cenário que difere daquele para o qual o STJ determinou que fosse a receita da prestação de serviços submetida ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido, e considerando-se a legislação vigente ao tempo da prestação dos serviços, tudo evidencia que o percentual a ser aplicado às receitas da atividade do recorrente no 2.º trimestre de 1999 é de 32%.

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

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

Processo nº 10880.909477/2008-11
Acórdão n.º **1002-000.579**

S1-C0T2
Fl. 186

Conclusão.

Na ausência de comprovação de que a atividade desenvolvida se submetia ao percentual de 8% para cálculo do lucro presumido no 2.º trimestre de 1999, não ficou demonstrada a certeza e liquidez do crédito pleiteado, não havendo o que homologar nem o que corrigir através da taxa SELIC, já que o crédito pretendido encontra-se integralmente alocado a débito confessado em DCTF.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)
Angelo Abrantes Nunes.