



Processo nº 13888.904180/2009-51

Recurso Voluntário

Resolução nº **1302-000.848 – 1^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma
Ordinária**

Sessão de 11 de agosto de 2020

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente C P A PRESTACAO DE SERVICOS RADIOLOGICOS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO GERAL - CARF PROCESSO 13888.904180/2009-51

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido na Resolução nº 1302-000.847, de 11 de agosto de 2020, exarada no julgamento do processo 13888.904178/2009-81, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Clécio Santos Nunes, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão de primeira instância que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada diante da não homologação da compensação de crédito de pagamento indevido de IRPJ trimestral com débitos do próprio contribuinte.

A unidade de origem não homologou a compensação porque constatou que o DARF discriminado no PER/DCOMP havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

Em sua manifestação de inconformidade, o interessado alegou que certamente havia o crédito a ser compensado. A par disso, anexou as correspondentes DCTF-retificadora e DIPJ.

O órgão julgador de primeira instância, no entanto, independentemente da apresentação de uma retificadora, considerou que a DCTF retificada após o despacho decisório exigia comprovação mediante registros contábeis e demais documentos fiscais.

Inconformado, o interessado apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, esclarece que a redução do IRPJ apurado no trimestre foi motivada pela constatação de que o coeficiente de presunção do lucro presumido a ser aplicado no caso da sua atividade (prestação de serviços de radiologia) é o de 8% ao invés dos 32% originalmente considerados. Tal entendimento se coaduna com o decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, as instruções normativas que trataram restritamente o tema não podem ser aplicadas. Junta cópias do livro razão e relatório de insumos utilizados pela empresa para consecução de suas atividades, discriminando-se o material técnico utilizado, o material de consumo e a mão de obra de terceiros.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigmática como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado, a DRJ entendeu que a DCTF retificada após o despacho decisório exigia comprovação mediante registros contábeis e demais documentos fiscais.

De fato, a única prova apresentada com a manifestação de inconformidade foram as correspondentes DCTF-retificadora e DIPJ.

No recurso voluntário, o interessado esclarece que a redução do IRPJ apurado no trimestre foi motivada pela constatação de que o coeficiente de presunção do lucro presumido a ser aplicado no caso da sua atividade (prestação de serviços de radiologia) é o de 8% ao invés dos 32% originalmente considerados. Tal entendimento se coaduna com o decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, as instruções normativas que trataram restritamente o tema não podem ser aplicadas. Junta cópias do livro razão e relatório de insumos utilizados pela empresa para consecução de suas atividades, discriminando-se o material técnico utilizado, o material de consumo e a mão de obra de terceiros.

Quanto ao fato de esses documentos só terem sido trazidos aos autos em sede de recurso, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF) acerca da preclusão do direito do contribuinte apresentar prova documental após a impugnação:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Nada obstante, boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação pelo aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou direito superveniente” e “fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão no argumento de que a DCTF retificada após o despacho decisório exigia comprovação mediante registros contábeis e demais documentos fiscais. Daí, o cabimento dos novos elementos trazidos aos autos. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Quanto à apresentação da retificadora após a ciência do despacho decisório, esta turma já possui entendimento consolidado no sentido de que, para fins de corroborar o pedido de compensação, é possível a retificação da DCTF depois de formalizado o pleito, desde que coerentes com as demais provas produzidas nos autos. Confira-se:

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-000.848 - 1^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 13888.904180/2009-51

APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA. POSSIBILIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE INDÍCIO DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO ANTERIORMENTE AO DESPACHO DECISÓRIO. VERDADE MATERIAL. APLICAÇÃO DO PARECER NORMATIVO COSIT N.2, DE 28 DE AGOSTO DE 2015.

Indícios de provas apresentadas anteriormente à prolação do despacho decisório que denegou a homologação da compensação, consubstanciados na apresentação de DARF de pagamento e DCTF retificadora, ratificam os argumentos do contribuinte quanto ao seu direito creditório. Inexiste norma que condiciona a apresentação de declaração de compensação à prévia retificação de DCTF, bem como ausente comando legal impeditivo de sua retificação enquanto não decidida a homologação da declaração.

De acordo com o Parecer Normativo COSIT n.2, de 28 de agosto de 2015, é possível a retificação da DCTF depois da transmissão do PERDCOMP para fins de formalização do indébito objeto da compensação, desde que coerentes com as demais provas produzidas nos autos.

(Acórdão nº 1302-002.082, Sessão de 23 de março de 2017, relator Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa)

A meu ver a questão da possibilidade de a empresa se valer do coeficiente de presunção de 8% demandaria maiores investigações acerca das circunstâncias fáticas da efetiva prestação de serviço. Em outras palavras, haveria que se saber se a totalidade dos serviços prestados pela recorrente no período considerado se enquadra na extensa equiparação normativa e jurisprudencial promovida para os serviços hospitalares previstos na ressalva contida na alínea "a", do inciso III, do § 1º, do art. 519, do antigo RIR/99.

Contudo, o REsp nº 1.116.399/BA, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, entendeu que basta a previsão no contrato social de que as atividades do contribuinte estão vinculadas à prestação de serviços médicos, 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, para que seja possível o enquadramento naquele coeficiente. Confira-se:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1^a 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 hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

Tal é a situação da recorrente, conforme pode ser observado na cláusula atinente ao objeto em seu contrato social (prestação de serviços radiológicos em geral). Portanto, de acordo com o entendimento do STJ, ela tem o direito de se valer do coeficiente de presunção no patamar de 8% aplicável à totalidade da receita auferida no período (com exceção de eventuais consultas médicas).

A observância das decisões proferidas pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, é obrigatória nos julgamentos do CARF. É o que se depreende do § 2º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do

CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Veja-se seu teor:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Todavia, apesar de induzirem a verossimilhança das alegações, os documentos ora juntados não permitem uma análise conclusiva nesta instância de julgamento, acerca do direito creditório apurado a partir do lucro presumido com a aplicação do percentual de 8%, sem uma adequada confrontação com outros dados que possam estar disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal, bem como que possam ser solicitados via intimação à própria interessada. Por exemplo, não se sabe se a dedução a título de imposto retido na fonte é confirmada com as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, nem se os respectivos rendimentos se incluem dentre aqueles oferecidos à tributação.

A necessidade de a unidade de origem examinar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito é considerada fundamental para a sua segurança, conforme prudentemente atestado no Parecer Normativo Cosit nº 2/2015, a menos que o órgão julgador seja capaz de verificar a sua efetiva disponibilidade (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que o originaram se coadunam com o disposto nos sistemas da Receita Federal. Veja-se:

18.1. Se a retificação da DCTF ocorrer depois do Despacho Decisório, ou mesmo depois da apresentação da manifestação de inconformidade, dentro da livre convicção para análise das provas no caso concreto, o julgador administrativo pode verificar que as razões do sujeito passivo são procedentes e que o indeferimento do crédito decorreu da falta de retificação prévia da DCTF. Evidentemente que, nessa hipótese, o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou não homologou a compensação estava correto, pois o valor do pagamento da DCTF não estava disponível (vide item 10.5). Esse valor, entretanto, tornou-se disponível no trâmite do processo administrativo fiscal. Caso o despacho decisório do indeferimento daquele crédito (ou da não homologação da DCOMP) decorreu apenas dessa hipótese preliminar, o órgão julgador poderá baixar o processo administrativo fiscal em diligência, nos termos do art. 18 do PAF, a fim de analisar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito. Note-se que tal procedimento é fundamental para a segurança do crédito, pois, a princípio, é a DRF que tem as condições de avaliar se aquele crédito já não foi alocado em outro PER/DCOMP, além de questões meramente monetárias que podem gerar improcedência parcial, nos termos dos itens 18.4 e seguintes. Caso a DRJ assim não proceda, o julgador então deverá verificar a efetiva disponibilidade daquele crédito (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que originaram o crédito se coadunam com o disposto nos sistemas da RFB. (grifei)

Ora, se a Cosit entende que a própria DRJ não possui acesso aos dados disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal que sejam

suficientes para decidir sobre a segurança do crédito, muito menos possuem as turmas julgadoras do CARF. É, de fato, extremamente temerário que se prossiga com a análise do direito creditório a partir de cópias e extratos de documentos cuja fidedignidade das informações neles contidas sequer podem ser validadas.

Depois de algumas idas e vindas da minha opinião pessoal, a fim de tentar amoldá-la ao entendimento majoritário desta turma sobre a forma de encaminhamento dos diversos casos em que é necessária a sequência da análise pela unidade de origem, por não chegar a um bom termo que pudesse considerar logicamente coerente, resolvi retornar ao posicionamento que havia sedimentado quando compus outros colegiados no exercício de mandatos anteriores nesta Casa, qual seja, propor que esses tipos de análise sejam concluídas mediante diligência.

Destarte, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

- a) Verifique a efetiva disponibilidade dos créditos pleiteados (se não foram alocados em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que os originaram se coadunam com o disposto nos sistemas de informações da Receita Federal;
- b) Valide os elementos juntados com o recurso, notadamente os extratos de registros contábeis e declarações, a partir de dados consolidados contidos naqueles mesmos sistemas de informações;
- c) Confirme se a dedução a título de imposto retido na fonte é confirmada com as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, bem como se os respectivos rendimentos se incluem dentre aqueles oferecidos à tributação;
- d) Intime, se necessário, o contribuinte a apresentar outros elementos que entender pertinentes; e
- e) Elabore um relatório conclusivo sobre as apurações realizadas a fim de consolidar os créditos passíveis de reconhecimento, dando-lhe ciência ao contribuinte para que, querendo, se manifeste no prazo de trinta dias.

É como voto.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigmática, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigmática, no sentido de converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor, para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

- a) Verifique a efetiva disponibilidade dos créditos pleiteados (se não foram alocados em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que os originaram se coadunam com o disposto nos sistemas de informações da Receita Federal;
- b) Valide os elementos juntados com o recurso, notadamente os extratos de registros contábeis e declarações, a partir de dados consolidados contidos naqueles mesmos sistemas de informações;
- c) Confirme se a dedução a título de imposto retido na fonte é confirmada com as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, bem como se os respectivos rendimentos se incluem dentre aqueles oferecidos à tributação;
- d) Intime, se necessário, o contribuinte a apresentar outros elementos que entender pertinentes; e
- e) Elabore um relatório conclusivo sobre as apurações realizadas a fim de consolidar os créditos passíveis de reconhecimento, dando-lhe ciência ao contribuinte para que, querendo, se manifeste no prazo de trinta dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente Redator