



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

**Processo n°** 10835.901857/2009-26  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.595 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de fevereiro de 2018  
**Matéria** PER/DCOMP. IRPJ. ATIVIDADE HOSPITALAR.  
**Recorrente** LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA E CITOPATOLOGIA S/S LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO EM RECURSO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

Trata-se de Recurso apresentado em relação ao Acórdão nº 14-31.913, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*DCOMP. CRÉDITO. INDEFERIMENTO.*

*Pendente, nos autos, a comprovação do crédito indicado na declaração de compensação formalizada, impõe-se o seu indeferimento.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

*COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional."*

O sujeito passivo apresentou o Pedido Eletrônico de Restituição/Declaração de Compensação (PER/DComp) nº 12590.76223.110805.1.3.04-5457, por meio do qual compensa suposto crédito de sua titularidade, referente a pagamento indevido ou a maior a título de IRPJ, período de apuração de abril de 2002, com débito(s) relativo(s) à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), período de apuração de julho de 2005.

Por meio do Despacho Decisório a citada compensação não foi homologada, por inexistência do alegado crédito.

Foi apresentada Manifestação de Inconformidade, na qual o sujeito passivo se limita a alegar a existência do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) que embasaria o crédito compensado via PER/Dcomp.

O Acórdão recorrido entendeu que não foram comprovadas a liquidez e certeza necessárias para haver o reconhecimento do direito creditório.

Regularmente intimado, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, por meio do qual sustenta que:

a) o motivo da compensação pelo contribuinte é o desenvolvimento de atividade hospitalar;

b) o Fisco, ao homologar várias compensações promovidas sob os mesmos fundamentos, reconheceu o direito da Recorrente à aplicação da alíquota de 8% incidente sobre a receita bruta na apuração do IRPJ sobre o lucro Presumido;

c) a Recorrente está cadastrada sob a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 8640-2-02 "Laboratórios clínicos";

d) tal atividade corresponde à designada na atribuição 4, mencionada no art. 27, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, que, por sua vez, reporta-se à Resolução - RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), parte II, subitem 2.1, atribuição 4, tópico 4.4, "Anatomia patológica e citopatologia";

e) à luz dos documentos apresentados, a Recorrente atende à legislação relativa à definição de "serviços hospitalares";

f) o Acórdão recorrido "*contraria as conclusões de procedimento fiscal realizado pela própria Receita Federal (Termo de Verificação Fiscal nº 0810500-2007-00032-2), no qual se reconheceu que a Recorrente atende às exigências legais e regulamentares concernentes à referida condição e, portanto, faz jus ao percentual diferenciado para apuração do lucro presumido na prestação de seus serviços*";

g) a exigência do Fisco de exigir estrutura permanente e de funcionamento ininterrupto para atender casos de internação de pacientes é ilegal e inconstitucional;

h) eventuais dúvidas foram dissipadas com a edição de Instruções Normativas, da Solução de Divergência nº 11, de 21 de julho de 2003, e do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, que considerou "serviços hospitalares" aqueles prestados por pessoas jurídicas diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução, dentre outras atividades, da relativa à anatomia patológica;

i) igualmente, considerar-se-ia serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias, cujos serviços sejam prestados não apenas pelos sócios, mas provenham de uma atividade empresarial (organização de fatores intelectuais e materiais visando ao lucro);

j) apenas nos casos em que a receita provém, unicamente, do trabalho intelectual e pessoa dos sócios, o percentual aplicável será o de 32%;

k) as Instruções Normativas que regulamentaram a matéria em comento acabaram por imputar requisitos subjetivos contrários ao art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

l) ainda assim, a estrutura da Recorrente atende a todas as normas acima referidas, conforme citado Termo de Verificação Fiscal;

m) o Superior Tribunal de Justiça, por meio do julgamento do REsp nº 1.141.299/SC, consolidou o seu posicionamento no sentido de que os arts. 15, §1º, III, "a", e 20, da Lei nº 9.249, de 1995, explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços prestados, e não no contribuinte que os executa;

n) por fim, requer que, para contrapor fatos trazidos na decisão combatida, por ocasião do julgamento do recurso voluntário, sejam requisitadas informações ou cópias do Termo de Verificação Fiscal nº 0810500-2007-00032-2 / DRF Presidente Prudente (SP).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

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 1302-002.563, de 22.02.2017**, proferido no julgamento do **processo nº 10835.901867/2009-61**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (**Acórdão nº 1302-002.563**):

*O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 30 de março de 2011 (fl. 23), tendo apresentado recurso em 27 de abril de 2011 (fls. 24 a 56), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplicável por força do art. 74, §§10 e 11, da Lei nº 9.430, de 27 de março de 1996.*

*O Recurso é assinado por sócio-administrador, com poder de representação, conforme fls. 48 a 55.*

*A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso I, e Art. 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.*

*Ocorre que o cotejo entre a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo (fl. 11) e o recurso ora tratado permite a constatação de que todas as matérias contidas neste último apelo não foram trazidas naquela primeira peça.*

*Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).*

*Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade ad quem tratar de matéria não questionada por ocasião da impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.*

*Admitem-se, contudo, algumas exceções à essa regra de preclusão consumativa.*

*Em primeiro lugar, são admitidas as provas apresentadas em momento posterior, desde que presente alguma das hipóteses trazidas pelo §4º do referido art. 16 do Decreto nº 770.235, de 1972 (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; fato ou direito superveniente; contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).*

*A par disso, também são excepcionadas as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública.*

*Todas as conclusões acima expostas em relação à impugnação são aplicáveis à manifestação de inconformidade contra a não-homologação de compensação, em decorrência do art. 74, §§9º e 11, da Lei nº 9.430, de 27 de março de 1996.*

*É patente que as matérias e provas trazidas no recurso de fls. 24 a 56 não se encaixam nas exceções acima tratadas, de modo que se torna imperioso o reconhecimento da preclusão do direito do Recorrente em trazê-la aos autos neste momento, quando deveriam ter sido alegadas na manifestação de inconformidade.*

*Tratando da preclusão consumativa, Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18ª ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 1, p. 432) assim leciona:*

*"A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele."*

*É exatamente o caso dos presentes autos. Se o Recorrente se limitou, em sua Manifestação de Inconformidade, a alegar a existência do Darf que motivou a Declaração de Compensação, sem explicitar minimamente a composição do suposto crédito que ensejou a compensação, não pode, em sede de Recurso ao CARF, inovar completamente os seus argumentos de defesa, para traz matéria que poderia, e deveria, ter sido oposta naquele primeiro recurso.*

*A questão se relaciona ainda com a extensão do efeito devolutivo dos recursos, sobre a qual o mesmo autor (Curso de Direito Processual Civil, 13ª ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 3, p. 143) se manifesta nos seguintes termos:*

*"A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC)."*

*Há diversos precedentes, no âmbito de todas as Seções deste Conselho, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que concluem pelo reconhecimento da preclusão consumativa em relação às matérias não apreciadas pelo julgado a quo.*

*Apenas para citar algumas mais recentes:*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO. É o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a seu pedido ou defesa, conforme o caso, e instruí-lo com as provas documentais pertinentes, de modo que, em regra, as questões não postas para discussão precluem. Há hipóteses de exceção para tal preclusão, a exemplo (i) das constantes dos*

*incisos I a III do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 e (ii) de quando o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao non liquet. Não ocorrência de tais hipóteses de exceção no caso concreto. Não se conhece de recurso voluntário que traz exclusivamente argumentos novos, não aventados na manifestação de inconformidade. Recurso Voluntário Não Conhecido." (Acórdão nº 1401-002.047 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção, de 16 de agosto de 2017, Relatora Conselheira Livia de Carli Germano)*

*"ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ARTIGO 170 DO CTN. Em processos que decorrem da não-homologação de declaração de compensação, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deverá apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito (artigo 170, do CTN).*

*MOMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972. Seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que seja apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que "a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", sob pena de preclusão." (Acórdão nº 3401-004.146 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção, de 24 de outubro de 2017, Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB nº 1.300/2012. Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72." (Acórdão nº 9303-005.208 - 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 20 de junho de 2017, Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello)*

*Isto posto, voto pelo não conhecimento do recurso do sujeito passivo.*

Processo nº 10835.901857/2009-26  
Acórdão n.º **1302-002.595**

**S1-C3T2**  
Fl. 8

---

No presente processo a ciência da decisão de primeira instância deu-se em 08 de fevereiro de 2011, e o recurso voluntário foi apresentado em 09 de março de 2011.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, não conheço do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Luiz Tadeu Matosinho Machado