MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10880.919916/2017-87**
ACÓRDÃO	9101-007.355 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	TIM CELULAR S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. APRESENTAÇÃO DEPOIS DO RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.

Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas depois da interposição do recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, mormente se o contexto anormal de pandemia está indicado como fator de dificuldade para localização dos documentos apresentados às vésperas do julgamento do recurso voluntário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à reforma do acórdão recorrido, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-006.134, na sessão de 19 de outubro de 2022, nos seguintes termos:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar as compensações até o limite do direito reconhecido. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1402-006.133, de 19 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10880.919921/2017-90, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Data do fato gerador: 08/10/2009
>
> DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.
>
> Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.
>
> Desincumbindo-se a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório, cabe o provimento do recurso voluntário.

O litígio decorreu da não homologação de compensação declarada com pagamento a maior de IRRF sobre remessas ao exterior, decorrentes de prestação de serviços de telecomunicação em âmbito internacional, cujo DARF estava integralmente alocado ao débito correspondente. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fl. 147/159). O Colegiado *a quo*, por sua vez, reconheceu o direito creditório e homologou a compensação até este limite, em face da prova documental apresentada às vésperas do julgamento previsto na primeira inclusão dos autos em pauta (e-fls. 255/273).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 25/01/2023 (e-fl. 274) e em 17/02/2023 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 275/283 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 290/295, do qual se extrai:

> Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 3403-002.213 e 9101-002.890, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.
>
> Além disso, esses paradigmas servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido, no que toca à questão da preclusão temporal para a apresentação de prova.
>
> Para o acórdão recorrido, é possível a juntada de outros documentos e provas até o instante em que os autos forem pautados para julgamento, ou seja, mesmo após a impugnação/ manifestação de inconformidade original, a decisão de 1ª Instância e o trâmite procedimental até o CARF.
>
> No entendimento da referida decisão, se o contribuinte entregar quaisquer documentos que entenda válidos como prova, eles serão apreciados pelo Colegiado.
>
> E foi nesse passo que o acórdão recorrido interrompeu um julgamento já em curso para retirar o processo de pauta e tomar conhecimento de documentos apresentados na véspera da sessão, menos de 24 horas antes do julgamento:
>
> [...]
>
> O primeiro paradigma, Acórdão nº 3403-002.213, por outro lado, não admitiu conhecer de documento que havia sido apresentado junto com o recurso voluntário (e não depois dele), porque esse documento (Balancete para comprovar a inexistência de débito confessado em DCTF) "*já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade*".
>
> O segundo paradigma, Acórdão nº 9101-002.890, também adota entendimento bem mais restritivo que o recorrido em relação à matéria em pauta, defendendo que "*ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação*".
>
> Essa decisão também considerou como preclusas provas que foram apresentadas pela pessoa jurídica somente por ocasião da sessão de julgamento no CARF, por serem inéditas e se encontrarem de posse da interessada desde o curso do procedimento fiscal.
>
> Nessa análise, que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso especial, a percepção é de que a linha de interpretação adotada pelos paradigmas, se aplicada ao caso destes autos, também levaria ao entendimento pela preclusão da prova, como ocorreu naqueles outros casos.
>
> Desse modo, há que ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

DOCUMENTO VALIDADO

A PGFN afirma o dissídio jurisprudencial nos seguintes termos:

> O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário com base em **documentos que já estavam disponíveis (e podiam ser apresentados) desde a impugnação, mas que somente foram juntados na fase recursal.** Vejamos:
>
> > Ocorre que, surpreendentemente, na VÉSPERA da data do julgamento, precisamente no dia 16/11/2021, às 14:46:56 hs. (cf. fls. 178), a defesa da recorrente juntou petição e documentos com os quais procurou comprovar o que alegava desde o início da refrega (procedimento que já deveria ter feito e assumido antes) e trouxe os contratos de câmbio pertinentes às operações internacionais e que deram origem à repetição de indébito que tem buscado, em face do imposto incidente sobre tais remessas. (Destacou-se)
>
> Por outro lado, o Acórdão paradigma nº 3403-002.213 sustenta que **não se encontra no universo contemplado pelo art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, o documento que poderia ser disponibilizado desde a impugnação, e não foi**. Vejamos:
>
> > **O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade**. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento **(repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância**. (Destaque nosso)
>
> A análise dos paradigmas indica que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação, considerando-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto. Repita-se, o caso dos autos não pode ser amparado pelo art. 16 do Decreto nº 70.235/72, **pois os documentos existiam desde a impugnação, mas somente foram juntados na fase recursal.** Ao contrário do julgamento recorrido, os paradigmas defendem que não se pode conhecer provas/argumentos que **não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, sob pena de ocorrer uma supressão de instância.**
>
> Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial. *(destaques do original)*

No mérito, invoca o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e argumenta:

> **É oportuno esclarecer que os documentos apresentados não se encontram no universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, porque já estavam disponíveis (e podiam ser apresentados) desde a impugnação.**

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Quanto ao princípio da verdade real, é certo que deve ser obedecido no PAF, mas caminha ao lado do devido processo legal, o qual incluiu o devido julgamento da causa **por todas as instâncias administrativas**.
>
> A apresentação de documentos (disponíveis desde a impugnação) pelo sujeito passivo somente em sede recursal, sem amparo na legislação processual administrativa, implica em supressão de instância.
>
> O princípio da verdade real não pode ser invocado como socorro para admitir que o processo sofra inversão na ordem lógica de seus atos, o que tolhe a competência das autoridades administrativas de julgamento.
>
> Não há nenhum princípio que seja absoluto, e o princípio da verdade real não pode aniquilar os demais princípios processuais. A sua aplicação foi devidamente regulada pela lei, e deve ser observada, sob pena de esse princípio aniquilar outro, o do devido processo legal.
>
> Sobre o assunto, segue a jurisprudência:
>
> [...]
>
> A determinação legal de vedação de juntada de novos documentos tem por fito a preservação das instâncias de julgamento, na medida em que a juntada posterior de documentos implica na **supressão de sua análise pelo órgão de julgamento in**ferior.
>
> Se acaso for acatada a juntada posterior de documentos, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade.
>
> Desse modo, deve ser reformada a decisão recorrida nessa parte, vez que proferida com base em documentação juntada a destempo e de modo injustificado. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *para que esta e. Turma: I) reforme o acórdão recorrido, ou caso assim não entenda; II) anule o acórdão recorrido e envie os autos à DRJ para novo julgamento, preservando-se o devido processo legal.*

Cientificada em 20/02/2024 (e-fl. 299), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 05/03/2024 (e-fls. 301/316) nas quais expõe, inicialmente, que:

> 7. Frisa-se que são **64 casos idênticos**[1], os quais a Recorrida juntou, desde a primeira instância administrativa, **os comprovantes dos pagamentos do tributo a maior, bem como contratos de câmbio por amostragem**. Nos casos relativos aos contratos juntados, as Manifestações de Inconformidade foram julgadas procedentes[2], o restante foi negado sob justificativa de "falta de documentação"

[1] Sendo que 44 casos foram recentemente julgados pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção nos exatos termos proferidos pelo v. acórdão recorrido, conforme ata da sessão de 21.9.2023, e o restante foi julgado pela 2ª Turma 4ª Câmara da 1ª Seção, este especificamente objeto do Recurso Especial da PGFN ora contrarrazoado.

[2] Como é o caso dos processos: 10880.919915/2017-32, 10880.919922/2017-34, 10880.919926/2017-12.

DOCUMENTO VALIDADO

> pela ausência dos respectivos contratos específicos, conforme exposto pelo v. acórdão recorrido.
>
> 8. Tendo em vista a relevância da documentação específica relativa a cada PER/DCOMP para comprovação do direito, a Recorrida trouxe em cada processo o contrato de câmbio correspondente, inclusive com petição específica com o intuito de facilitar a demonstração dos valores de IRRF recolhidos em cada um dos casos.
>
> 9. A despeito de tal juntada complementar não ter ocorrido no momento inicial da impugnação pois, naquele momento não havia qualquer acórdão sinalizando que todos os contratos de câmbio das remessas deveriam ser juntados, o fato é que os **contratos individuais foram juntados**, de modo a demonstrar a verdade material de cada operação individualmente (tal questão inclusive poderia ter sido objeto de diligência, mas não o foi por **livre decisão e prerrogativa do julgador**). Assim **explicitament**e reconheceu a Turma a quo que, à unanimidade, deu integral provimento ao Recurso Voluntário, **mediante provas robustas**, para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar as compensações:
>
> [...] *(destaques do original)*

Questiona o conhecimento do recurso especial observando que a PGFN não atendeu ao art. 67, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015, vez que *simplesmente reproduziu as ementas, sem qualquer demonstração das razões que ensejariam conclusões distintas para casos supostamente semelhantes*. Para além disso, aponta as seguintes dessemelhanças fática nos paradigmas indicados:

> **(i) 1º Paradigma**: Acórdão 3403-002.213 (Processo 15374.901175/2008-21)
>
> 17. Este primeiro paradigma trata de não homologação de declarações retificadas as quais o contribuinte encaminhou as DCOMPs ao órgão julgador **sem quaisquer documentos contábeis**, de modo que somente em momento posterior apresentou balancete:
>
> > No julgamento de primeira instância, em 31/01/2011 (fls. 86 a 89), acorda-se pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob o argumento de que não são juntados aos autos documentos que comprovam o valor da Cofins alegada como efetivamente devida (**mas tão somente as DIPJ e a DCTF retificadora, sem os registros contábeis que lhes dão suporte), e de que cabe à recorrente o ônus da comprovação de seu direito creditório**.
>
> 18. Ou seja, desde o julgamento em primeira instância foi reconhecido que ***não havia elementos probatórios que pudessem amparar a liquidez do crédito*** (fl. 130), portanto, negado o direito à compensação. Ora, significa dizer que neste caso paradigma coube ao colegiado realizar, em primeiro lugar, a **valoração da prova**, a fim de verificar se o balancete faltante seria relevante ou não (já que se

estaria diante de cenário probatório extremamente deficiente). Em um segundo momento, seria necessário verificar **se tal documento comprova a existência do crédito ou não**.

19. Tal situação em nada se compara com o presente caso. Como visto, o v. acórdão recorrido reconheceu que a documentação acostada aos autos se remetia à ocorrência da remessa ao exterior, todavia, "*diante da não apresentação [específica] do contrato de câmbio relativo ao DARF indicado no PER/DCOMP nº 25674.99807.171114.1.3.04-4864, não foi possível validar o crédito utilizado na compensação declarada*".

20. **Não há que se falar em valoração da prova, tampouco em cenário probatório deficiente**, já que a própria ementa do v. acórdão recorrido aduz que "*Desincumbindo-se a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório, cabe o provimento do recurso voluntário*".

21. Os contratos de câmbio apresentados pela Recorrida sequer constituem prova essencial do indébito no caso concreto. Servem apenas para se ratificar a natureza das remessas ao exterior para pagamento por serviços internacionais de interconexão de rede/roaming. Cabe ressaltar, todavia, que esses fatos eram até mesmo incontroversos nos autos. Afinal, o que motivou a repetição do indébito foi justamente a posição da própria RFB sobre a tributação desse tipo específico de remessa.

22. Assim sendo, o primeiro paradigma alcançou tal conclusão desfavorável ao contribuinte por uma razão principal: *"a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972*". (fl. 131). No presente caso, a Recorrida já havia protestado pela juntada posterior de documentos, ciente dos fundamentos sobre os contratos de câmbios suscitados pela DRJ, conforme verificado pelo v. acórdão recorrido. Desse modo, **(i) não houve inovação probatória**, **(ii)** desde o início os autos estiveram carreados por elementos de prova (ainda que menos específicos) e **(iii)** não ocorreu supressão de instância, já que a DRJ se debruçou sobre o cenário de fatos e provas. Assim reconhece o v. acórdão recorrido:

> Mais a mais, a recorrente pôde juntar extensas peças recursais em que explanou, relatou, aduziu e requereu aquilo que entendeu ser seu direito, sem nenhum óbice ou obstáculo, demonstrando amplo conhecimento dos fatos e podendo sobre eles falar de modo pleno (fl. 247).

23. Portanto, essa análise detalhada do paradigma trazido deixa evidente sua **incompatibilidade** com o caso aqui tratado, já que retrata tema diverso e sequer prequestionado (inovação recursal, valoração de prova, deficiência probatória, supressão de instância) ao discutido nos autos desse processo administrativo.

(ii) 2º Paradigma: Acórdão 9101-002.890 (16327.720667/2012-21)

24. No que tange ao segundo paradigma suscitado pelo Recurso Especial da PGFN, trata-se de discussão de **amortização de ágio**, no qual a contribuinte fora instada

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> a apresentar *"esclarecimento sobre a origem do ágio deduzido, (...) demonstrativo com todos os eventos societários decorrentes, anexando os atos societários comprobatórios - tais como atas de assembléias ordinárias e extraordinárias, protocolos de justificação de incorporação, cisão, transferência de ações"* (fl. 1.740).
>
> 25. Apenas por essa análise preliminar já seria suficiente concluir que o v. acórdão paradigma **não guarda qualquer semelhança fática** com o presente caso, seja pela natureza da prova juntada, seja pelo mérito em discussão ou qualquer outro fator.
>
> 26. O v. acórdão paradigma desta E. 1ª Turma da CSRF coloca em xeque a própria ocorrência da organização societária para fins de amortização do ágio, sua dedutibilidade e o seu método de estrutura via empresa veículo. Para tanto, questiona-se laudos complexos de auditorias (sob argumento de supressão de instância), dentre diversos outros elementos completamente dissociados do presente caso.
>
> 27. Por outro lado, o v. acórdão recorrido reconhece a existência das remessas e explicita que o método de tributação (15% IRRF, 10% CIDA) é incontroverso. Nesse contexto, admite prova posterior dos contratos específicos de câmbio nos termos da fundamentação da decisão da instância anterior, sem que qualquer etapa seja suprimida.
>
> 28. Sendo assim, igualmente inadmissível o segundo paradigma, a Recorrente não cumpriu com o requisito da divergência. *(destaques do original)*

Invoca julgados deste Colegiado contrários ao conhecimento de recurso especial em tais circunstâncias, e também aponta ausência de demonstração da legislação violada, porque *a mera citação das leis e artigos supostamente violados não são suficientes para que se possa considerar cumprido o que determina o §1º do artigo 67 do RICARF*. Ademais, *o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 estaria, ainda assim, em consonância com o racional dos paradigmas trazidos, na medida em que o v. acórdão recorrido justificadamente reconhece a unicidade do presente caso*. Cita outro precedente desta Turma neste sentido e adiciona:

> 36. O ponto da ofensa ao artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 não foi objeto de prequestionamento, já que se entendeu perfeitamente possível a admissão da prova em questão.
>
> 37. O fato é que o v. acórdão valorou não apenas esses contratos, mas todo o acervo probatório existente, que poderia, inclusive, ser complementado por meio de uma diligência para esclarecimento de questões surgidas no curso do processo administrativo tributário.
>
> 38. O que houve, portanto, foi a simples valoração de provas por parte do v. acórdão, e **não qualquer debate específico acerca da possibilidade ou não de admissão da prova à luz do dispositivo tido por violado para que se suscite a divergência jurisprudencial pretendida.** *(destaques do original)*

DOCUMENTO VALIDADO

Assim é que o conhecimento do recurso especial também exigiria, *uma vez deliberada pela Câmara do CARF a necessidade, conveniência e a admissibilidade da prova*, que se revisasse *aspectos fáticos e probatórios considerados no julgamento para se autorizar a prova*.

No mérito, consigna que:

> 45. Beira as raias do absurdo, com todo respeito, trazer a essa C. Câmara Superior a tentativa de manter uma exigência fiscal sabidamente indevida, com base em uma argumentação totalmente formalista, quando o v. acórdão aponta que existem provas robustas de um pagamento indevido.
>
> 46. O v. acórdão afasta qualquer dúvida que porventura ainda exista sobre a natureza da prova realizada sobre as remessas feitas, o caráter indevido do IRRF pago, detalhadamente exposto no processo, resguardadas as especificidades do respectivo PER/DCOMP e seus contratos de câmbio correspondentes.
>
> 47. Nesse sentido, o v. acórdão é, no mérito, uma **concretização do princípio da verdade material**, o qual conduz o desfecho da presente lide com base em fatos incontroversos e comprovados **mediante documentação robusta**, que esteve presente neste caso desde a primeira oportunidade de a TIM S.A. expor seu pleito de homologação da Declaração de Compensação. Nesse sentido, o direito da contribuinte se resguarda inclusive pela jurisprudência desta E. 1ª Turma da CSRF, que reconhece a legalidade da juntada posterior de provas "*sobretudo quando estes elementos possuem evidente pertinência e correlação com a matéria controversa, revelando-se potencial elemento de formação de convencimento e do juízo a ser aplicado*":
>
> [...]
>
> 48. Assim, são irretocáveis os termos do v. acórdão recorrido que, diante da necessidade de produção de prova específica, face à recusa dos contratos de câmbio por amostragem perante a DRJ, oportunizou ao contribuinte a juntada dos respectivos documentos em todos os mais de 60 processos administrativos.
>
> 49. Aliás, caso assim não fosse, é prerrogativa do julgador acolher eventual pedido de conversão em diligência ou retorno à origem, mas reconheceu o v. acórdão recorrido que, no presente caso, os próprios julgadores sucederam à análise do rol documentado juntado, sem que houvesse supressão de instância:
>
> [...]
>
> 50. Portanto, o entendimento exposto pela União Federal a respeito da supressão de instância e deficiência comprobatória é uma clara distorção tanto da realidade dos autos, quanto da disposição legal suscitada.
>
> 51. Caso revertido o julgamento, apenas com base em argumentos formais, a União Federal dará início a uma persecução de um crédito tributário sabida e reconhecidamente indevido, o que não faz qualquer sentido do ponto de vista jurídico ou mesmo da moralidade ou da eficiência processual.

DOCUMENTO VALIDADO

> 52. Por todas as razões acima, resta demonstrado o acerto do E. CARF ao ter reconhecido o direito creditório pleiteado, mediante homologação das compensações de IRRF decorrente de operações de prestação de serviços de telecomunicação em âmbito internacional, devendo incorrer em absoluta improcedência o Recurso Especial apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *(destaques do original)*

Requer, por tais razões, que seja negado conhecimento ao recurso especial ou, então, que lhe seja negado provimento, uma vez demonstrada a *improcedência dos argumentos da União Federal para postular a reforma do Acórdão Recorrido.*

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O primeiro paradigma indicado pela PGFN – Acórdão nº 3403-002.213 -, admitido para caracterização do dissídio jurisprudencial, já foi apreciado por este Colegiado nos seguintes precedentes mais recentes:

- Acórdão nº 9101-005.126: por maioria de votos[3], foi conhecido o recurso fazendário, vencido o relator Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que vislumbrou no paradigma, como motivo complementar para não apreciação das provas trazidas em recurso voluntário, sua insuficiência para demonstração do fato probando, prevalecendo o entendimento expresso em voto vencedor desta Conselheira, de que a divergência restava evidenciada pela premissa do paradigma de que não devem ser apreciados documentos que, trazidos em recurso voluntário, já estavam disponíveis para apresentação em manifestação de inconformidade;
- Acórdão nº 9101-005.474: por unanimidade de votos[4], foi conhecido o recurso fazendário refutando-se a arguição, em contrarrazões, de que a prova apresentada no paradigma teria sido insuficiente para demonstração do fato probando, mas sob a ótica de que no recorrido foram analisados documentos semelhantes aos apresentados no paradigma, lá não apreciados porque trazidos em recurso voluntário, embora já disponíveis para apresentação em manifestação de inconformidade;

[3] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente), divergindo o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

[4] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- Acórdão nº 9101-006.136: por maioria de votos[5], foi conhecido o recurso fazendário, sendo que esta Conselheira declarou voto reafirmando as premissas do precedente nº 9101-005.474;
- Acórdão nº 9101-006.181: por maioria de votos[6], foi conhecido o recurso fazendário nos termos expostos pelo relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que alinhou os casos comparados em face da complementação, em recurso voluntário de documentação considerada insuficiente pela decisão de 1ª instância, vencida a divergência que observava a distinção com o recorrido que tratou de encargo probatório em face de lançamento, e não de compensação, como no paradigma; e
- Acórdão nº 9101-006.351: por unanimidade de votos[7], foi negado conhecimento ao recurso fazendário, mas sob a ótica do relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que não vislumbrou prequestionamento acerca da *impossibilidade de apresentação de prova em sede recursal*, fundamento do qual esta Conselheira divergiu por identificou prequestionamento em sede de embargos rejeitados, concordando com o não conhecimento diante da impossibilidade de se afirmar que a decisão recorrida estaria pautada em novos documentos trazidos em recurso voluntário.

Nestes autos foi admitido, ainda, o paradigma nº 9101-002.890, também citado no precedente nº 9101-006.136, mas lá rejeitado em exame de admissibilidade porque a prova tardia admitida - *estudo elaborado por Hirashima & Associados, bem como o Projeto Triatlo* – seria inédita, ao passo que o acórdão lá recorrido admitira prova *disponível nos sistemas RFB*.

A Contribuinte contesta o conhecimento do recurso fazendário por falta de demonstração analítica da divergência, bem como da legislação interpretada de forma divergente, para além da dessemelhança entre os casos comparados e da impossibilidade de revisão de matéria fático-probatória.

Com respeito aos dois primeiros aspectos formais, tem-se por atendida a demanda regimental de demonstração analítica da divergência mediante apontamentos a partir da ementa dos paradigmas, porque o conteúdo destas refere as circunstâncias fáticas analisadas e a fundamentação jurídica para se compreender inadmissível a prova trazida depois da impugnação,

[5] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram os conselheiros Lívia De Carli Germano, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira.

[6] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram os conselheiros Lívia De Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca.

[7] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

DOCUMENTO VALIDADO

para além de, em relação a ambos paradigmas, haver transcrição, também, de excertos dos votos condutores dos julgados nos pontos em que adentrou-se à questão aqui controvertida.

Quanto à demonstração da legislação interpretada de forma divergente, a PGFN contesta a abordagem do recorrido em face da juntada tardia dos documentos que a Contribuinte *alegava desde o início da refrega (procedimento que já deveria ter feito e assumido antes)*, confrontando esta conduta com a interpretação destacada do primeiro paradigma, que levou à rejeição de documentos que *já estavam disponíveis (e podiam ser apresentados) desde a impugnação*, em face do que dispõe o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72. Assim, ainda que o recorrido não veicule interpretação expressa acerca desta disposição legal, a aceitação de documentos semelhantes aos que foram rejeitados nos paradigmas já se prestaria a caracterizar o prequestionamento implícito que, desde a Portaria MF nº 39/2016, foi incorporado ao regramento regimental, deixando de ser exigida no art. 67, §1º do Anexo II do RICARF/2015 a demonstração, *de forma objetiva*, da *legislação que está sendo interpretada de forma divergente*, para se demandar, apenas, a demonstração da *legislação tributária interpretada de forma divergente*

Necessário, assim, adentrar ao conteúdo dos casos comparados para avaliar se há alguma dessemelhança relevante nas premissas de decisão a ensejar, em eventual conhecimento do recurso especial, o revolvimento fático-probatório destes autos.

O voto condutor do acórdão recorrido – em reprodução do voto condutor do paradigma de lote de repetitivos nº 1402-006.133 - principia rejeitando a arguição de nulidade por cerceamento de defesa, demonstrando que a decisão de 1ª instância justificou a negativa de possibilidade de produção de novas provas na interpretação que exprimiu acerca do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, e adicionou que esta questão estaria superada, de qualquer forma, pelo entendimento daquele Colegiado quanto a ser *possível a juntada de outros documentos e provas até o instante em que os autos forem pautados para julgamento* do recurso voluntário.

Na sequência, anota que fora elaborado voto pelo improvimento do recurso voluntário, dado que nada fizera Contribuinte diante da insuficiência probatória apontada na decisão de 1ª instância. Contudo, surpreendido com a documentação juntada na véspera do julgamento, o Colegiado concordou com as vistas solicitadas para apreciação dos documentos juntados, adotando *linha de pensamento em comunhão com a lição assumida por Demetrius Nichele Macei, professor universitário e ex-conselheiro da Câmara Superior do CARF, para quem, "na esfera administrativa (...), a segunda instância é tão atuante quanto a primeira, no que se refere à busca da verdade,* ***admitindo provas e até em alguns casos a intervenção de terceiros na fase recursal para auxiliar na elucidação dos fatos***".

Releva esclarecer que no paradigma de lote de repetitivos nº 1402-006.133 está registrada a apresentação, além de petições, de *contratos de câmbio demonstrando as remessas para o exterior*, *planilha demonstrativa dos valores remetidos ao exterior e tributos incidentes* e *copia do auto de infração lavrado em seu desfavor* para exigência de CIDE sobre as mesmas remessas. O voto condutor do recorrido – em reprodução do voto condutor do paradigma de lote

DOCUMENTO VALIDADO

de repetitivos nº 1402-006.133 – destaca ser incontroverso nos autos que: i) o tratamento tributário, no caso, era de incidência de 15% de IRRF e 10% de CIDE; ii) em parte das DCOMP que veicularam estes indébitos compensados a Contribuinte deixara de apresentar *os documentos relativos às remessas vinculadas aos DARFs*. Está transcrito o reconhecimento desta falta em seu recurso voluntário, mediante alegação de que a Contribuinte juntara os contratos por amostragem, e que estaria envidando esforços para localizá-los, por tratar-se de *documentação arquivada em formato físico, datada dos anos 2009/2010, e os funcionários da Recorrente estão trabalhando em regime de home office em razão da pandemia da COVID-19.*

Os pagamentos indevidos datam de 2009 e 2010, as DCOMP foram apresentadas em 2014, os despachos de não homologação foram editados entre 2015 e 2017, e as decisões de DRJ, bem como os recursos voluntários, datam de 2020, ao passo que a juntada dos documentos em debate se deu ao final de 2021. Frise-se que a alegação de dificuldade de obtenção dos documentos em formato físico, *em razão da pandemia da COVID-19,* foi apenas relatada, e não invocada como razão para admissibilidade dos documentos tardiamente apresentados.

O paradigma nº 3403-002.213 também tem em conta não homologação de compensação de indébito decorrente de pagamento indevido ou a maior, e o despacho decisório apontou que o pagamento estava integralmente alocado a débito declarado. Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo indicou que o débito correto seria aquele informado em DIPJ e disse já ter enviado DCTF retificadora. A decisão de 1ª instância demandou a juntada de documentos que provassem efetivamente a Cofins devida, e em recurso voluntário o sujeito passivo apresentou balancete que o outro Colegiado do CARF, embora registrando que em tais casos *o julgamento de primeira instância constituirá, em regra, a primeira análise humana do processo*, disse que a análise deste documento *(repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.* Observando que na manifestação de inconformidade devem ser juntados, no mínimo, documentos que suscitem dúvida quanto à existência ou liquidez do crédito, o outro Colegiado do CARF afirmou *a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972*.

Embora acrescentando, ao final, *que no caso concreto, ainda que considerado o documento apresentado fora do comando permissivo do Decreto nº 70.235/1972, distante estaria a segurança do julgador para atestar a existência e a liquidez do crédito*, releva notar que nenhuma análise do conteúdo do documento foi expressa para justificar esta insuficiência, a evidenciar que a juntada tardia de documento que o sujeito passivo já dispunha por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade foi o fundamento determinante para a negativa de sua apreciação.

Constata-se, assim, similitude com o recorrido, no qual a Contribuinte juntou provas por amostragem na manifestação de inconformidade e somente juntou documentos, que desde antes possuía, por ocasião do julgamento do recurso voluntário. É válido inferir, dos contextos expostos, que o Colegiado que editou o paradigma não examinaria os documentos trazidos nestes

DOCUMENTO VALIDADO

autos, mormente sob a ótica de que *a segunda instância é tão atuante quanto a primeira, no que se refere à busca da verdade, admitindo provas e até em alguns casos a intervenção de terceiros na fase recursal para auxiliar na elucidação dos fatos*.

Quanto ao paradigma nº 9101-002.890, teve-se em conta lançamento de glosa de amortização de ágio cuja fundamentação em rentabilidade futura não fora demonstrada com documento contemporâneo à operação. O acórdão lá recorrido admitiu como prova do fundamento parecer trazido em sustentação oral, e a PGFN arguiu divergência jurisprudencial com base no mesmo primeiro paradigma aqui admitido. Este Colegiado, em antiga composição, por voto de qualidade conheceu do recurso especial e, no mérito, também por voto de qualidade, deu *provimento quanto à preclusão, com retorno dos autos ao colegiado de origem para anular a decisão recorrida, a fim de outra seja proferida, considerando preclusa a prova apresentada por ocasião da sustentação oral*.

Vale a transcrição do enfrentamento acerca da alegada falta de similitude fática entre os acórdãos comparados no paradigma:

> Por último, quanto à suposta falta de identidade das situações fáticas comparadas, vale lembrar que o tema apontado como divergente não se refere, aqui, à compensação ou a dedutibilidade de ágio, mas à possibilidade de apresentação posterior de provas que já estariam de posse do sujeito passivo por oportunidade da impugnação, de forma que pouco importa, para tal análise, se a hipótese tratada diz respeito a um lançamento de ofício ou a uma compensação, porque, para ambos, a regra processual é a mesma, como dispõe o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ao dar à manifestação de inconformidade, o mesmo tratamento dado às impugnações.
>
> A verificação se a hipótese se enquadra ou não no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, passa a ser uma análise de mérito.
>
> O fato é que enquanto o paradigma fez um juízo que, se o documento já estava disponível ao contribuinte ao tempo da impugnação, o contribuinte não poderia apresentar *a posteriori*, para o recorrido, essa análise não ocorreu. Não foi feita essa avaliação. A leitura que esses colegiados têm a respeito do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 é flagrantemente diversa.

Ocorre que, apesar de firmada a similitude com o primeiro paradigma aqui analisado, a decisão deste segundo paradigma não se prendeu à premissa de que a prova tardia *já estava disponível ao contribuinte ao tempo da impugnação*, e firmou a interpretação da legislação tributária confrontando a premissa do acórdão lá recorrido, de que a prova tardia seria admissível porque destinada *a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*, discordando que na decisão de 1ª instância houvesse acréscimo de razões adicionais acerca da exigência daquela prova, presente nos mesmos termos desde o lançamento. Observou, ainda, que em recurso voluntário não foi noticiada a existência da prova apresentada apenas por ocasião da sustentação oral.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, considerando o contexto antes exposto acerca do acórdão aqui recorrido, nota-se que com respeito ao segundo paradigma os casos se assemelham, apenas, quanto à existência de uma primeira proposta de voto desfavorável ao sujeito passivo, e à sua reformulação em face do acolhimento de documento apresentado depois de pautado o processo para julgamento.

O voto condutor do paradigma traz como premissa de decisão não ser *verdade que a DRJ em São Paulo/SPI inovou na fundamentação para manutenção do lançamento, apresentando fatos novos e/ou novas razões*. Daí porque é elemento determinante para a dessemelhança do segundo paradigma com o recorrido o fato de o litígio no primeiro exsurgir de lançamento e o segundo a partir de despacho decisório eletrônico de não homologação de compensação. Distintamente do primeiro paradigma aqui admitido, no qual o litígio foi decidido sob a premissa de que em tais circunstâncias *o julgamento de primeira instância constituirá, em regra, a primeira análise humana do processo*, o segundo paradigma teve em conta conduta de apresentação tardia de prova exigida desde o procedimento fiscal, sem qualquer inovação acerca dos seus contornos na decisão de 1ª instância, e foi sob este pressuposto que se entendeu desatendido o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Por tais razões, o paradigma nº 9101-002.890 não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial aqui suscitado.

Destaque-se, ainda, que ao final da demonstração da divergência jurisprudencial, a PGFN observa que *os paradigmas defendem que não se pode conhecer provas/argumentos que não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, sob pena de ocorrer uma supressão de instância.* Contudo, esta menção existente, de fato, no paradigma nº 3403-002.213 não se presta a constituir matéria subsidiária que imponha a apreciação do pedido subsidiário da PGFN no sentido de que *se anule o acórdão recorrido e envie os autos à DRJ para novo julgamento, preservando-se o devido processo legal*, porque este tema não foi prequestionado no acórdão recorrido.

O paradigma em questão não cogitou do retorno à DRJ pleiteado subsidiariamente pela PGFN e não houve oposição de embargos de declaração ao acórdão recorrido para suprir a inexistência, no seu voto condutor, de qualquer expressão do Colegiado *a quo* acerca da desnecessidade de retorno dos autos para apreciação dos documentos trazidos por ocasião do julgamento do recurso voluntário. Eventualmente poder-se-ia inferir que a apreciação dos documentos em segunda instância já implicaria o entendimento de que o retorno para apreciação em 1ª instância não é uma obrigação legal. Contudo, a omissão a este respeito evidencia, apenas, que o Colegiado *a quo* não entendeu ser necessário justificar seu proceder, razão pela qual imperiosa era a oposição de embargos de declaração para suscitar interpretação da legislação tributária acerca do tema, ou até mesmo a revisão do julgado diante da constatação de ponto sobre o qual a Turma deveria se pronunciar.

DOCUMENTO VALIDADO

Com esta ressalva, portanto, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas com respeito à pretensão de reforma do recorrido por apreciação de provas juntadas depois da impugnação, e isto com base no paradigma nº 3403-002.213.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No voto condutor do Acórdão nº 9101-005.190, acolhido por maioria[8], esta Conselheira consolidou alguns debates estabelecidos neste Colegiado acerca do tema:

> Este Colegiado, embora por vezes com base em diferentes fundamentos, tem acompanhado o entendimento do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, alinhado ao acórdão recorrido, como é exemplo o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.927:
>
> > [...]
> >
> > Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:
> >
> > > *Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador* ***no prazo de trinta dias****, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*
> > >
> > > *Art. 16****. A impugnação mencionará****:*
> > >
> > > *(...)*
> > >
> > > *III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e* ***provas que possuir****; (...)*
> > >
> > > *§ 4º* ***A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual****, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
> > >
> > > *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
> > >
> > > *b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
> > >
> > > *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*
> > >
> > > *(...)*

[8] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no mérito os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento parcial, votando pelas conclusões a conselheira Viviane Vidal Wagner.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.* (Grifei)

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, **desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.

Foi precisamente o que ocorreu no caso concreto.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o DARF de R$1.958,55, visando comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Ocorre que a decisão da DRJ votou no sentido de que apenas a apresentação do comprovante de recolhimento não seria suficiente, e que teria que ter sido disponibilizada documentação complementar, para demonstrar que os valores pagos no DARF teriam sido oferecidos à tributação, e mencionou como exemplos o informe de rendimentos e livros contábeis.

Nesse contexto, ao interpor o recurso voluntário, providenciou a Contribuinte a apresentação de documentação complementar: além da cópia do DARF, foram disponibilizadas a cópia dos livros Diário e Razão no qual consta lançamento dos rendimentos e a cópia do informe de rendimentos da fonte pagadora. Por isso, a turma ordinária do CARF deu provimento ao recurso voluntário.

Enfim, vale registrar que a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

E, no caso em tela, os documentos foram acostados por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Portanto, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela, apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e de natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da PGFN.

A legislação processual, portanto, traz regramento específico para o tema, e a interpretação invocada a partir do paradigma nº 03-04.371 pode ensejar a negativa de sua vigência, na medida em que reconhece a *faculdade das partes de produção de provas a qualquer tempo no processo administrativo*, e até mesmo *com o recurso à Câmara Superior*.

No presente caso, o recurso voluntário foi interposto em 18/11/2008 (e-fl. 655) e a apresentação das provas não apreciadas se deu em 27/04/2016 (e-fls. 778/943).

DOCUMENTO VALIDADO

E, neste contexto, o voto condutor do acórdão recorrido, admitindo a eventual aplicação, apenas, da ressalva contida no art. 16, §4º, alínea "c" do Decreto nº 70.235/72, na hipótese de as provas se prestarem a *"dialogar" com a decisão* de 1ª instância, nega-lhes apreciação porque: a) apresentadas *muito tempo depois vencido o prazo recursal e sem qualquer justificativa para a sua intempestividade*; e b) a peça *visa ainda aditar as razões recursais* distintas de *questões de ordem pública*.

Quanto a este último ponto, importa recordar outra manifestação recente deste Colegiado, admitindo a inovação de argumentos em recurso voluntário na forma assim exposta no voto vencedor lavrado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.599[9]

> A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).
>
> A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.
>
> Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.
>
> Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:
>
> > Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de

[9] Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

DOCUMENTO VALIDADO

lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
>
> I - impugnação do sujeito passivo;
>
> II - recurso de ofício;
>
> III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

> [...]
>
> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> § 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de "Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais" de R$ 4.802.015,32, em 2007, para R$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

> 4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi aposto na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi aposto na Ficha 06-A linha 40.
>
> 5. Após o recebimento do despacho decisório n° 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período.* (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

DOCUMENTO VALIDADO

> Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.
>
> Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido.

Assim, o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mormente quando se admite, nesta fase recursal, a contraposição de *fatos ou razões* trazidas aos autos na decisão de 1ª instância.

Quanto à apresentação de provas depois de vencido o prazo recursal, esta Conselheira recentemente relativizou esta objeção, diante de circunstâncias específicas, nos termos do seguinte voto declarado no Acórdão nº 9101-004.563[10], proferido na sessão de 3 de dezembro de 2019:

> Acompanhei a I. Relatora em sua conclusão de dar provimento ao recurso especial e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos documentos apresentados depois do recurso voluntário em razão das circunstâncias específicas, presentes nestes autos, a seguir relatadas.
>
> O litígio em questão tem origem em Declarações de Compensação – DCOMP transmitidas pela Contribuinte a partir de 13/01/2006, tendo por objeto saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005. Em 10/06/2010 a autoridade fiscal iniciou o procedimento de conferência de referido direito creditório, intimando o sujeito passivo a apresentar elementos de sua escrituração contábil com vistas a confirmar o oferecimento, à tributação, as receitas vinculadas às retenções na fonte deduzidas na apuração do saldo negativo. (e-fls. 11/13). A Contribuinte apresentou documentos solicitados, mas de forma incompleta, o que ensejou a intimação de 13/07/2010, exigindo a sua complementação (e-fls. 210/212). A Contribuinte, depois de requerer prorrogação de prazo, apresentou outros documentos, mas seguiu-se nova intimação, em 13/10/2010, para reposta em 5 (cinco) dias úteis, exigindo esclarecimentos acerca de receitas financeiras, bem como de outros itens redutores do lucro tributável, nos seguintes termos (e-fls. 406/408):

[10] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Divergiram na matéria os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo e votaram pelas conclusões da Conselheira Cristiane Silva Costa (relatora) os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

CONTA CONTÁBIL 33200000 — Juros de Aplicação Financeira:

1. Em relação aos valores escriturados na Conta Contábil "33200000 — Juros de Aplicação Financeira" relativa ao ano-calendário de 2005, apresentar planilhas individualizadas por fonte pagadora e por mês (uma planilha para cada fonte pagadora constante da referida conta 33200000) contendo no mínimo: Nome e CNPJ da fonte pagadora dos rendimentos, mês em que o rendimento foi auferido e valor do rendimento mensal reconhecido;

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS:

2. Apresentar quadro demonstrativo das Variações Cambiais Ativas e Passivas elaborado conforme modelo que segue em anexo ', individualizado por operação sujeita às variações cambiais (um quadro demonstrativo para cada direito/obrigação sujeito às variações cambiais), onde estejam detalhadas as variações incorridas e as variações liquidadas desde a data de aquisição do direito/obrigação em moeda estrangeira até 31/12/2005;

3. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem a aquisição de cada direito/obrigação citado no item 2 acima sujeito às variações cambiais, nos quais se possa verificar a respectiva data de aquisição e valor original da aquisição em moeda estrangeira;

4. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem as liquidações das operações sujeitas a variações cambiais ocorridas no ano-calendário de 2005 cujos valores foram declarados nas Linhas 09 e 32 das Ficha 09A (Linhas "Variações Cambiais Ativas — Operações Liquidadas" e "Variações Cambiais Passivas — Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentada em 13/12/2007;

5. Apresentar documentos que comprovem que os valores das variações cambiais passivas deduzidas do lucro real relativo ao ano-calendário de 2005 através da Linha 32 da Ficha 09A da mesma DIPJ (Linha "Variações Cambiais Passivas – Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") foram devidamente adicionados ao lucro real de ano(s) anterior(es), acompanhados das respectivas Demonstrações do Lucro Real onde constem tais adições;

Linha "OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS":

6. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de A R$939.262.393,22 declarado na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 1311212007), contendo no mínimo a descrição de cada despesa, mês em que incorrida e seu respectivo valor;

7. Apresentar documentos que comprovem a incorrência das despesas citadas no item 6 acima compatíveis em data e valor com as informações declaradas na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;

Linha "OUTRAS EXCLUSÕES":

DOCUMENTO VALIDADO

> 8. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de R$246.697.059,26 declarado na Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 13/12/2007), contendo no mínimo a descrição e valor de cada exclusão, o mês de ocorrência e o dispositivo legal em que a mesma se fundamentou;
>
> 9. Apresentar documentos suficientes que justifiquem e comprovem as exclusões do lucro real procedidas através da citada Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;
>
> 10. DEMAIS ESCLARECIMENTOS QUE ENTENDER NECESSÁRIOS À ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO ENVOLVIDO E DAS PLANILHAS E DOCUMENTOS APRESENTADOS.

Em 21/10/2010 a autoridade fiscal concedeu prorrogação de *no máximo mais 20 (vinte) dias a serem contados a partir de 25/10/2010* (e-fl. 514/515) e em 23/11/2010 a Contribuinte apresentou a resposta fls. 516/2133. Em 09/12/2010 a autoridade fiscal lavrou o Despacho Decisório no qual apontou a insuficiência das provas apresentadas, em especial no que se refere à demonstração das variações cambiais segundo o regime de caixa previsto no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35 e à apresentação de documentos em língua estrangeira, além da indicação de documentos concernentes a perdas nas operações de *swap* como representativos de variações cambiais, e outras deficiências em relação a despesas financeiras e exclusões. Ao final, recompôs o IRPJ devido no ano-calendário 2005 com a adição das parcelas consideradas intimadas e não comprovadas ("Variações Cambiais Passivas das Operações Liquidadas", "Outras Exclusões" e "Outras Despesas Financeiras"), e também glosou retenções na fonte não comprovadas, do que resultou o não reconhecimento da totalidade do direito creditório e a não homologação das compensações declaradas (e-fls. 2189/2218).

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte requereu perícia, apresentando quesitos e indicando perito, mas em 28/04/2011 a autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu o pedido de diligência por entender que caberia ao sujeito passivo a comprovação documental dos valores questionados e, embora admitido parte dos documentos apresentados, não apurou saldo negativo e manteve o não reconhecimento do direito creditório.

O recurso voluntário é interposto em 07/06/2011 e, novamente, afirmou a necessidade de produção de prova pericial, formulando quesitos e indicando perito. Em 09/12/2015 a Contribuinte juntou informações resultantes da perícia realizada nos itens questionados pela autoridade fiscal, acompanhadas de Parecer Técnico datado de 15/04/2015, acompanhado de 24 (vinte e quatro) anexos, integrados ao arquivo não paginável de e-fl. 2841. O recurso voluntário, porém, foi apreciado em 14/02/2017 sem o exame desses documentos.

Nota-se, de todo o exposto, que iniciado o procedimento fiscal de verificação do direito creditório cerca de 4 (quatro) anos depois da apresentação da primeira DCOMP, a autoridade fiscal somente passou a exigir demonstração de despesas e exclusões em 13/10/2010 para na sequência, em menos de 2 (dois) meses, decidir pelo não reconhecimento do direito creditório. Indeferindo o pedido de perícia, a

DOCUMENTO VALIDADO

> autoridade julgadora decidiu o litígio em 4 (quatro) meses e, em consequência, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário em 6 (seis) meses do despacho decisório, novamente protestando por perícia. Ao final, cerca de 4 (quatro) anos depois, apresenta o resultado do trabalho pericial realizado enquanto o recurso voluntário aguardava julgamento.
>
> De outro lado, o exame da resposta apresentada pela Contribuinte durante o procedimento fiscal (e-fls. 516/2133), bem como o resultado da perícia contratada (arquivo não paginável de e-fl. 2841), deixam patente a complexidade dos fatos cuja prova é exigida nestes autos. Ainda que se trate de informações de base da contabilidade, acerca das quais poder-se-ia invocar o dever do sujeito passivo mantê-los em ordem e boa guarda para apresentação imediata às autoridades fiscais, os registros em questão decorrem de liquidação financeira, cuja comprovação se dá por meio do exame dos termos dos contratos firmados e das oscilações da moeda ou do mercado financeiro, a exigir significativo empenho para correlação dos fatos com os registros contábeis e, para além disso, com as adições e exclusões para determinação do lucro real. Logo, não se vislumbra desídia do sujeito passivo em não ter produzido a prova por ocasião da manifestação de inconformidade ou do recurso voluntário, mormente tendo em conta que foi requerida perícia para verificação destas informações junto à sua escrituração.
>
> É certo que o sujeito passivo somente apresentou as provas 4 (quatro) anos depois da interposição do recurso voluntário. Contudo, fato é que elas foram apresentadas 2 (dois) anos antes do julgamento do recurso. Em tais circunstâncias é razoável supor que, diante da demora do julgamento do recurso, o sujeito passivo reputou mais seguro contratar a perícia requerida no recurso voluntário, correndo o risco de seu resultado não ser produzido a tempo de o recurso voluntário ser julgado. Porém, logrou juntar os elementos muito antes disso, antes mesmo de o processo estar distribuído para o Conselheiro Relator do acórdão recorrido – vez que o prazo para inclusão dos processos sorteados em pauta é de 180 (cento e oitenta) dias –, inexistindo razão, assim, para se negar a esta prova o mesmo efeito que teria a sua juntada alguns meses depois da interposição do recurso voluntário.
>
> Assim, embora interprete com mais rigor o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, entendo que a complexidade da prova exigida do sujeito passivo e o rápido trâmite do processo administrativo até a interposição do recurso voluntário, associado aos pedidos de perícia reiterados em manifestação de inconformidade e em recurso voluntário, impõem que seja DADO PROVIMENTO ao recurso especial para apreciação das provas juntadas cerca de 2 (dois) anos do julgamento do recurso voluntário.

Nestes termos, ainda que ausente justificativa expressa para a apresentação tardia da prova, é possível concluir, a partir de suas características, que sua admissibilidade não está vedada na legislação processual administrativa.

Fixadas estas premissas, passa-se ao caso concreto. As provas apresentadas em 27/04/2016 foram assim relatadas no acórdão recorrido:

> 1) Quanto à glosa de despesa com Previdência Social, junta documentação de que teria cumprido o disposto no art. 2º da Resolução nº 30/1996;

DOCUMENTO VALIDADO

2) No tocante à glosa de despesas com cartão, aduziu que

(....) conforme ata de assembléia geral extraordinária do dia 14.07.1997 (doc. 11), restou consignado que em 26 de junho daquele ano, em decorrência de leilão público realizado na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro, o Banco Itaú S.A. adquiriu 99,97% do capital social do Banco Banerj S.A., ocasião em lhe foi transferido o controle acionário daquela empresa e de suas controladas.

O procedimento fiscal foi realizado entre 24/10/2000 e 11/04/2001, em face de Banerj Corretora de Seguros e Administração de Bens S/A, integrante de grupo cujo controle acionário fora adquirido pelo Banco Itaú S/A em 26/06/1997 e era titulado, em 31/12/1997, por Itau Rent Administração e Participações S/A. A autoridade fiscal exigiu a comprovação de despesas contabilizadas no ano-calendário 1997, subsistindo o litígio em face das glosas nos valores de R$ 137.513,29 (*DESP C/ PREV SOCIAL*), R$ 70.443,21 (*DESP C/ CARTÃO – OUTRAS*) e de R$ 153.199,09 (*DESP BANCÁRIAS – CARTÃO NAC*). Para estes itens, a autoridade lançadora informa que a Contribuinte foi intimada em 20/02/2001, e reintimada em 15/03/2001, a comprovar *a necessidade e normalidade das despesas* lançadas em sua contabilidade, mas nada apresentou.

Documentos foram apresentados em impugnação (09/05/2001), seguindo-se solicitação de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância em 18/05/2005 (e-fl. 496) e objeções postas pela autoridade fiscal em 15/08/2006 (e-fls. 515/518), que a Contribuinte contraditou às e-fls. 523/525 apenas para suscitar a desistência parcial manifestada em 29/11/2002, do que decorreu nova solicitação de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância em 11/09/2007 para delimitação do litígio subsistente (e-fls. 589/591). Somente em 31/07/2008 a impugnação foi julgada, sendo mantidas as glosas antes referidas com base na insuficiência probatória constatada e cientificada à Contribuinte desde a diligência inicial, em 15/08/2006.

Este é o contexto no qual a Contribuinte interpõe recurso voluntário em 13/11/2008, questionando as justificativas expressas para manutenção das glosas, e deixando de apresentar qualquer prova documental, as quais somente são juntadas aos autos em 27/04/2016, momento no qual pretendeu confrontar omissões indicadas desde a diligência inicial que lhe foi cientificada em 15/08/2006. E assim o faz juntando documentos contemporâneos ao período fiscalizado, para justificar as contabilizações feitas ao longo do ano-calendário 1997.

Resta patente, assim, que nada justifica a tardia apresentação das provas. A Contribuinte delas já dispunha desde antes do procedimento fiscal, deixou de entrega-las à autoridade fiscal , ignorou as objeções postas em diligência fiscal, e também não considerou importante busca-las quando tais objeções foram reiteradas na decisão de 1ª instância. Somente 10 (dez) anos depois do questionamento original pretendeu trazê-las aos autos para que, no exame do recurso voluntário ainda pendente de julgamento, fosse avaliada se elas teriam

DOCUMENTO VALIDADO

> algum relevo para reversão dos questionamentos que lhe foram dirigidos há cerca de 15 (quinze) anos, durante o procedimento fiscal.
>
> Se no Acórdão nº 9101-004.563 foi possível relativizar as exigências da legislação processual em razão da complexidade da prova apresentada e da proximidade das datas de questionamento fiscal e juntada dos esclarecimentos aos autos, no presente caso, situado no extremo oposto quando tomadas tais referências, impõe-se reconhecer a correção do acórdão recorrido, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

Nestes termos, concebe-se que o entendimento do Colegiado *a quo* no sentido de ser *possível a juntada de outros documentos e provas até o instante em que os autos forem pautados para julgamento, ou seja, mesmo após a impugnação/manifestação de inconformidade original, a decisão de 1ª Instância e o trâmite procedimental até o CARF*, sem qualquer condicionante, poderia ensejar negativa de vigência ao art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

A juntada de provas depois da impugnação é admissível na hipótese de elas se prestarem a "dialogar" com a decisão de 1ª instância, como permitido no art. 16, §4º, alínea "c" do Decreto nº 70.235/72, e sua apresentação depois da interposição do recurso voluntário seria possível conforme as características da prova e as dificuldades para sua apresentação. Em ambos os aspectos mostra-se relevante a origem do litígio, mormente porque em sede de lançamento tributário a demanda da prova tardiamente apresentada pode ocorrer já no curso do procedimento fiscal.

Aqui, por estar em debate a apresentação tardia de documentos a legitimar direito creditório informado em DCOMP objeto de análise eletrônica, o voto declarado com os fundamentos prevalentes[11] do Acórdão nº 9101-006.136 melhor circunstancia as premissas para decisão acerca da preclusão arguida pela PGFN:

> À semelhança do referido precedente, no qual a documentação apresentada em recurso voluntário contemplava livros da escrituração do sujeito passivo, certamente já existentes à época da impugnação, no presente caso a Contribuinte juntou elementos de sua escrituração contemporâneos à apuração do saldo negativo, mas correlacionados a circunstâncias que foram, apenas, alegadas e parcialmente demonstradas em manifestação de inconformidade.
>
> Contudo, para se avaliar a adequação de sua conduta ao art. 16, §4º, alínea "c" do Decreto nº 70.235/72 não basta, apenas, ter em conta as obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos optantes pela apuração do lucro real anual, em face das quais é evidente que os elementos da escrituração trazidos em recurso

[11] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e votaram pelas conclusões do relator conselheiro Alexandre Evaristo Pinto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Andréa Duek Simantob e Carlos Henrique de Oliveira, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

voluntário já deveriam estar sob guarda do sujeito passivo desde a apuração inicial do saldo negativo de IRPJ, aqui referente ao ano-calendário de 2004. É imperioso, também, atentar para o contexto processual estabelecido a partir da análise do direito creditório apontado em DCOMP, da qual resultou a não-homologação das compensações por confirmação parcial das retenções deduzidas na apuração do saldo negativo. Frente a esta objeção, a postura inicial do sujeito passivo foi apresentar a prova de tais retenções, e é no exame desta prova que se aponta a necessidade de confirmação de outras provas das retenções e do oferecimento à tributação dos correspondentes rendimentos.

É certo tratar-se, no caso, de prova documental que o sujeito passivo já dispunha quando manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações declaradas, e esta circunstância se prestou como argumento válido para dispensar a autoridade julgadora de 1ª instância de demandar diligência e permitir ao sujeito passivo complementar as provas dos fatos alegados. Todavia, é também certo que o sujeito passivo não fora antes intimado a apresentar tais provas, cuja importância somente surge quando acolhido o documento por ela juntado à manifestação de inconformidade para provar a existência das retenções.

Em tal contexto, resta evidente a apresentação de prova, em recurso voluntário, para contraposição de *fatos ou razões* trazidas *aos autos* depois da impugnação, e não prospera a objeção da PGFN à apreciação destes elementos apenas porque o sujeito passivo deles já dispunha no momento em que manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações.

Por fim, no que diz respeito à alegação de supressão de instância, cabe observar que nada na legislação processual tributária impede o CARF de analisar provas assim trazidas em recurso voluntário. Como visto, o art. 16, §4º, alínea "c" permite que as provas sejam apresentadas depois da impugnação quando se destinem a *contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos,* sem estipular que os autos sejam restituídos à autoridade julgadora de 1ª instância, caso esta já tenha apreciado a impugnação. Em verdade, quando o legislador tratou, especificamente, da juntada de provas depois da impugnação, expressamente admitiu sua apreciação unicamente em segunda instância administrativa, consoante art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72:

> Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> [...]
>
> § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> § 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados

DOCUMENTO VALIDADO

> pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> Estes os fundamentos, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Restaria, assim, avaliar a admissibilidade da prova apresentada depois de o processo ter sido pautado para julgamento de recurso voluntário. No Acórdão nº 9101-005.766, este Colegiado, à unanimidade de votos[12], concordou com o entendimento assim expresso pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

> De fato, analisando o teor da Impugnação e do Recurso Voluntário apresentados pelo Contribuinte, embora seja citado o pretenso erro na determinação do lucro da exploração quando da descrição dos fatos, não há qualquer pedido a esse respeito. Veja-se:
>
> [...]
>
> - Recurso Voluntário: Absolutamente da mesma forma e com a mesma estrutura veiculado em impugnação, o contribuinte limitou-se a citar que haveria um erro de cálculo no lucro da exploração (fls. 621 e 624-627), sem elaborar qualquer pedido a esse respeito (item V do recurso – fls. 671-674).
>
> Frisa-se ainda que nessas peças processuais, o Contribuinte limitou-se a juntar um demonstrativo de qual seria, a seu sentir, o lucro da exploração correto[13].
>
> Somente na petição de fls. 719-723 ajuntados aos autos em 06/06/2016 (fl. 718) é que o Contribuinte anexou, além dos documentos de fls. 742-746 (cópia de DARF, lançamentos contábeis e ficha da DIPJ retificadora) e, em especial, a planilha anexada como "arquivo não paginável) à fl. 747 discriminando, em diversas pastas, como teria chegado ao cálculo do lucro da exploração e da quantificação de que 51,75% dos produtos possuiriam laudo que daria direito à redução do IRPJ.
>
> Ocorre que, conforme informações retiradas do sítio do CARF, os presentes autos foram distribuídos ao relator da decisão recorrida em 29/04/2015, indicado para pauta em 29/03/2016, retirado de pauta em abril e reincluído para pauta em maio para julgamento na sessão do dia **08**/06/2016.

[12] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

[13] Nos presentes autos, discute-se somente se a turma ordinária deveria analisar petição protocolada após a interposição do recurso voluntário.

É importante ressaltar que o contribuinte não requereu em seu recurso voluntário a declaração de nulidade da decisão de primeira instância por eventual omissão. De igual forma, seu apelo não alega que houve omissão no acórdão recorrido em razão de pedido formulado no recurso voluntário, mas sim em peça anexada aos autos após a interposição daquele recurso.

A discussão quanto aos efeitos de não haver pedido expresso quanto ao cálculo do lucro da exploração tanto em impugnação quanto no recurso voluntário, mesmo que a matéria tivesse sido abordada em outro ponto dos recursos, não foi suscitada pelo contribuinte em seu Recurso Especial e, portanto, a matéria não está submetida a este colegiado.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Ora, conforme já esclarecido, o contribuinte recorreu a este Colegiado porque entende que a petição juntada aos autos no dia **06**/06/2016 (fls. 718 a 723), às 17 horas e 14 minutos, fosse analisado pelo relator que havia indicado o processo para pauta em março (três meses antes).
>
> [...]
>
> Nesse cenário, entendo que, no caso concreto, não se possa flexibilizar o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, pois **não se poderia exigir do relator que analisasse documentos e, principalmente, demonstrativos que demandariam esforço por parte do relator, dois dias antes da sessão de julgamento, ou ainda, sob outro enfoque, no final do dia anterior ao início da respectiva reunião de julgamento.**[14]
>
> Em caso semelhante (Acórdão nº 9101-002.890[15]), de relatoria da ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, este Colegiado deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional para anular a decisão da turma ordinária e determinar o retorno dos autos àquele colegiado para que fosse proferida nova decisão considerando preclusa a prova apresentada por ocasião da sustentação oral (e memoriais).
>
> No presente caso, não se trata de anulação da decisão recorrida, antes pelo contrário, há de se confirmá-la ante à inviabilidade jurídica da análise dos documentos e informações anexadas aos autos às vésperas da sessão de julgamento. *(destaques do original)*

O caso em referência, à semelhança do analisado no paradigma nº 9101-002.890, como expresso ao norte, no capítulo do conhecimento, dizia respeito a lançamento e à prova de fato que poderia afetar a apuração do crédito tributário originalmente lançado. Neste último precedente, para além da inércia do sujeito passivo até a véspera do julgamento do recurso voluntário, a prova apresentada foi precariamente constituída.

Aqui, como detalhado na análise do conhecimento, houve várias DCOMP não-homologadas sob a mesma motivação, e acerca delas a Contribuinte apresentou por amostragem os contratos de câmbio que provariam o cálculo do IRRF à alíquota de 25%. Diante da demanda, no julgamento de 1ª instância, de apresentação de todos os contratos, a Contribuinte indicou, em recurso voluntário, tratar-se de *documentação arquivada em formato físico, datada dos anos 2009/2010, e os funcionários da Recorrente estão trabalhando em regime de home office em razão da pandemia da COVID-19.* Assim é que as provas deixam de ser apresentadas nos recursos voluntários que datam de 2020 e chegam aos autos às vésperas do julgamento do recurso voluntário, no final de 2021.

[14] Conforme consta no sítio do CARF, as turmas ordinárias realizaram a reunião de julgamento do mês de junho de 2016 entre os dias 07 e 09.

[15] Julgado na sessão de 07/06/2017. Participaram do julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Razoável, assim, conceber presente a hipótese do art. 16, §4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72 - *impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior* – em razão do contexto anormal vivenciado no interstício de tempo mencionado entre a apresentação do recurso voluntário e a juntada tardia da prova documental.

Neste contexto, tem-se que o acórdão recorrido não merece reforma em sua conclusão, porque configuradas as hipóteses do art. 16, §4º, alíneas "a" e "c" para admissibilidade das provas juntadas às vésperas do julgamento do recurso voluntário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO