



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.939807/2009-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.166 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	1 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	KIMBERLY-CLARK KENKO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli**– Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

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

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 291/310) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1302-006.055** (fls. 274/279), o qual conheceu parcialmente do recurso voluntário com base na seguinte ementa:

### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO 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.

No recurso especial, o sujeito passivo alega a existência de divergência jurisprudencial com relação às matérias (1) “*nulidade da decisão que não se manifestou sobre todos os argumentos trazidos em Manifestação de Inconformidade*”; e (2) “*possibilidade de conhecimento de matérias não propostas em sede de Manifestação de Inconformidade*”.

Despacho de fls. 369/373 deu seguimento parcial ao Apelo, nos seguintes termos:

(...)

9. Da contraposição dos fatos e fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos confrontados, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso interpretativo, como a seguir demonstrado (destaques do original transrito):

**(1) “nulidade da decisão que não se manifestou sobre todos os argumentos trazidos em Manifestação de Inconformidade”**

(...)

11. Com relação a essa primeira matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, por se tratar de situações fáticas distintas.

(...)

**(2) “possibilidade de conhecimento de matérias não propostas em sede de Manifestação de Inconformidade”**

<b>Acórdão recorrido</b>	<b>Acórdão paradigma</b>
Acórdão nº 1302-006.055	Acórdão nº 1302-001.132
<b>Ementa</b>	<b>Ementa</b>
MATERIA NÃO PROPOSTA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO 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.	RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DAS ARGUMENTAÇÕES. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO. VERDADE MATERIAL.  Com base no princípio da verdade material, é possível conhecer de matérias arguidas pela parte até última instância administrativa.
<b>Relatório</b>	<b>Relatório</b>
<b>Voto</b>	<b>Voto</b>
Conhecer da matéria totalmente inédita trazida pela Recorrente, apenas em sede de Recurso Voluntário, representa a total subversão do rito processual, com a decisão acerca da referida matéria sendo realizada em instância única pelo CARF.	Assim, em respeito ao dever de sempre perseguir o esclarecimento da verdade material, o recurso voluntário será conhecido em todos os seus termos e fundamentos, suprindo em síntese, eventual, nulidade ou omissão que se possa, por ventura, atribuir ao acórdão da DRJ.

20. Assevera-se, em resumo, que, *“ainda que se entenda que os fundamentos relativos ao IRRF não teriam sido prequestionados em sede de defesa, [...], o princípio da verdade material impõe a análise de todos os fundamentos apresentados pelo contribuinte até a última instância administrativa”*.

21. No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *“as matérias não propostas em sede de Manifestação de Inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF”*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1302-001.132) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *“com base no princípio da verdade material, é possível conhecer de matérias arguidas pela parte até última instância administrativa”*.

23. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

24. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

Chamada a se manifestar, a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 345/354). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, aduz que nenhum reparo cabe à decisão ora recorrida.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

**Conhecimento**

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e transscrito parcialmente abaixo:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Nota-se, dessas regras processuais, que é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffolli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Nesse contexto, um bom exercício para se aferir, na prática, a existência de dissídio jurisprudencial, consiste na possibilidade do examinador criar ou não uma convicção de que o entendimento proferido no *paradigma* de fato reformaria a decisão recorrida. Nesses termos, uma vez constatado essa *potencial reforma*, há sinais de caracterização da divergência. Caso contrário, o ônus processual da recorrente não resta cumprido, o que prejudica o processamento do Apelo.

Pois bem.

Nessa situação particular, o voto condutor do acórdão recorrido assim se manifestou sobre a impossibilidade de conhecer de *matéria* não invocada em manifestação de inconformidade, mas apenas em sede recursal:

(...)

No Recurso Voluntário, contudo, apresenta-se matéria que não foi abordada pela Recorrente na Manifestação de Inconformidade apresentada, a saber, suposto cometimento de erro de fato no preenchimento da DIPJ, de modo que as receitas correspondentes às retenções glosadas teriam sido submetidas à tributação, porém em linha diversa da esperada.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal (aplicável aos processos de restituição/compensação, por força do art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 1996), a Manifestação de Inconformidade 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 Manifestação de Inconformidade, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Podem ser excepcionadas as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública, no que não se enquadra a inovação acima apontada.

Trata-se, pois da preclusão consumativa, sobre a qual leciona Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodíum, 2016. vol. 1, p. 432):

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.

A Recorrente não pode, em sede de Recurso Voluntário ao CARF, trazer matéria que poderia, e deveria, ter sido oposta naquele primeiro recurso. Na Manifestação de Inconformidade apresentada, a Recorrente se limitou a alegar que as retenções glosadas estariam devidamente documentadas pelos comprovantes de retenção juntados aos autos, os quais se refeririam ao ano-calendário de 2001, tanto que tal matéria foi considerada como não contestada, na decisão recorrida:

**Enfatize-se que a glosa do IRRF em decorrência de a receita ter sido oferecida apenas parcialmente à tributação não foi debatida nestes autos (a discussão que o Manifestante trouxe se refere ao IRRF do ano-calendário 2001, precedente ao período aqui em discussão, com elementos fáticos e de direito completamente diversos).**

Conhecer da matéria totalmente inédita trazida pela Recorrente, apenas em sede de Recurso Voluntário, representa a total subversão do rito processual, com a decisão acerca da referida matéria sendo realizada em instância única pelo CARF.

(...)

Como se vê, a Turma Julgadora *a quo* entendeu que houve *preclusão de matéria autônoma* pelo fato do alegado *erro de fato na DIPJ* ter ocorrido exclusivamente em sede de recurso voluntário.

Nesse contexto, cabe pontuar que não há sinais de que a Lei nº 9.784/1999 tenha sido debatida pelo Colegiado *a quo*, que inclusive afastou o enquadramento da questão como *matéria de ordem pública*.

O *paradigma* (Acórdão nº **1302-001.132**), por sua vez, afastou a *preclusão* no caso lá apreciado sob a seguinte motivação:

[...]

O lançamento de ofício foi feito a partir do cumprimento de mandado de busca e apreensão judicial (fls. 160), expedido no intuito de apreender documentos inerentes à contabilidade da recorrente no período fiscalizado (2004 a 2008).

No cumprimento do mandado judicial houve a apreensão de relatórios, planilhas (impressas e arquivadas em computadores igualmente apreendidos), cheques de terceiros, extratos bancários de pessoas ligadas à empresa e uma cartilha denominada "Manual do Representante Comercial".

[...]

E, examinando os extratos bancários das contas correntes dos representantes comerciais, constatou-se que os valores dos depósitos mensais realizados nas referidas contas, se aproximavam - nos poucos exemplos examinados pelo AFRFB - das comissões registradas na planilha "Comparativo Mensal de Comissões

Recebidas por Representantes", ou seja, da efetiva comissão auferida por eles (fls. 100/113).

Com base nestas premissas o AFRFB elaborou relatório (fls. 86/159) e concluiu que os valores constantes nas planilhas igualmente apreendidas denominadas "Comparativo Faturamento Mensal e Anual" (fls. 844) e "Acompanhamento Metas/2008" (fls. 845) corresponderiam à verdadeira receita auferida pela recorrente.

Então, o AFRFB efetuou o lançamento de ofício, com base no art. 528 do Decreto nº 3.000/99, da diferença entre o que a recorrente declarou em DIPJ e os valores lançados na documentação apreendida., representadas no seguinte quadro (fls. 139):

[...]

Intimada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade à DRJ/POA (fls. 4012/4099), argumentando que a autuação não deveria prosperar.

Posteriormente ofereceu aditamento à manifestação de inconformidade (fls. 4121/4144), impugnando a documentação aprendida.

Em 30.11.10 sobreveio acórdão da DRJ de POA/RS julgando improcedente a impugnação da ora recorrente, nos termos da seguinte ementa (fls. 4180/4190):

[...]

Antes de ter sido intimada do acórdão (em 24.12.2010), a recorrente apresentou novo aditamento à manifestação de inconformidade (em 21.12.2010), alegando inúmeras nulidades no processo administrativo.

Porém, a DRJ/POA desconsiderou o aditamento da recorrente (fls. 4346), dado que oferecido em data posterior ao acórdão ora recorrido (datado de 30.11.2010).

A recorrente interpôs o recurso voluntário. No recurso (fls. 4249/4297) a mesma defende a improcedência da autuação fiscal, argumentando que:

- (i) O acórdão recorrido é nulo por desconsiderar o aditamento à manifestação de inconformidade, oferecido em 21.12.10 (fls. 4233/4194).
- (ii) Argumenta que foi oficialmente intimada do acórdão (24.12.10, fls. 4247) depois de ter aditado sua manifestação de inconformidade (21.12.10).
- (iii) Nulidade do auto de infração, uma vez que o mandado judicial, expedido com ordem de busca e apreensão fora feito de forma contrária à legislação processual penal vigente.
- (iv) Nulidade do auto de infração por ter sido expedido por autoridade incompetente.

[...]

#### **Voto Vencido**

[...]

### **1. Da possibilidade de conhecer das alegações feitas em recurso voluntário**

Compulsando os autos, verifica-se que as razões delineadas no recurso voluntário, não foram objeto de manifestação de inconformidade.

Há inúmeros precedentes perante este Conselho Administrativo de Recursos fiscais no sentido de que "o não questionamento pela contribuinte, quando da sua manifestação de inconformidade, de matéria, leva à consolidação administrativa desta parte, tornando precluso o recurso voluntário quanto a esta parte questionada" (Ac. 401-05778; PAF 13819.000863/98-28; CSRF, 1ª T. 04.12.2007).

Porém, levar tal interpretação às últimas consequências é contrário à finalidade deste Conselho de sempre perseguir a verdade material. Neste sentido:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. O julgamento administrativo é norteado pelo Princípio da Verdade material, constituindo-se em dever do Julgador Administrativo a sua busca incessante. [...] RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. (Ac. 30131652; PAF: 10880.041198/91-32; 3ºCC 1ºC. TO; 28.01.2005) (grifou-se).*

Também o art. 3º da Lei 9.783/99 preceitua que:

*Art. 3º- O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:*

*I- ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;*

*II- ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;*

*III- formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;*

*IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei. (grifou-se).*

Nos presentes autos, a recorrente trouxe aos autos argumentos completamente novos, na oportunidade de seu segundo aditamento à manifestação de inconformidade (fls. 4233/4194). Como o mencionado aditamento não foi conhecido naquela oportunidade, em síntese, reiterou-os no presente recurso voluntário.

Por sua vez, o recurso voluntário é pautado em matéria de ordem pública, nulidades, arguível a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição.

Assim, em respeito ao dever de sempre perseguir o esclarecimento da verdade material, o recurso voluntário será conhecido em todos os seus termos e fundamentos, suprindo em síntese, eventual, nulidade ou omissão que se possa, por ventura, atribuir ao acórdão da DRJ.

Portanto, conheço do recurso voluntário e submeto-o a julgamento colegiado.

Percebe-se, contudo, que o julgado ora comparado apreciou argumento de nulidades específicas, relacionadas à validade da apreensão de documentos por ordem judicial e a incompetência da autoridade fiscal autuante, nulidades estas que, ao contrário da decisão ora recorrida, foram consideradas como de ordem pública e que inclusive já haviam sido arguidas em “manifestação de inconformidade complementar” apresentada antes da ciência da decisão de piso.

Trata-se, a toda evidência, de situação fático-jurídica que não possui semelhança com o caso concreto, prejudicando o seguimento do Apelo.

Dessa forma, o recurso especial não deve ser conhecido.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli**