



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.956337/2012-19
ACÓRDÃO	9101-007.466 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PERDIGAO AGROINDUSTRIAL S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.
PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação, em grau de recurso, de matéria nova, não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se *não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação*, verificando-se a preclusão em relação às glosas de retenções de fontes pagadoras não abordadas em manifestação de inconformidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Findo o prazo regimental, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 114 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

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, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, 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 1402-005.700, na sessão de 22 de julho de 2021, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer parte do direito creditório remanescente em litígio, ou seja, R\$ 6.818,84, homologando as compensações até o limite ora reconhecido.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

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 alegado, cabe o provimento do recurso voluntário na parte comprovada. Direito creditório que se reconhece parcialmente.

O litígio decorreu de homologação parcial de compensações declaradas com indébito de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2006. Do indébito de R\$ 11.957,887,33 foi reconhecida, originalmente, a parcela de R\$ 6.110.384,63.

A autoridade julgadora de 1ª instância analisou apenas as retenções não confirmadas questionadas pela Contribuinte, reconhecendo parcialmente o valor alegado e

afastando a arguição de cerceamento ao direito de defesa neste ponto, bem como validou estimativas compensadas, antes glosadas (e-fls. 180/192). O direito creditório reconhecido passou a R\$ 10.392.596,69.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, validou outras retenções cujos comprovantes foram trazidos apenas em aditamento ao recurso voluntário, deferindo a parcela adicional de crédito de R\$ 6.818,84 (e-fls. 337/348).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 03/09/2021 (e-fl. 349) e em 04/10/2021 retornaram ao CARF com a oposição de embargos de declaração rejeitados em exame de admissibilidade sob fundamentos dos quais se destaca:

Vê-se que o acórdão embargado realmente não justificou porque estava aceitando comprovantes de retenções apresentados em petição extemporânea, retenções essas que não tinham sido reivindicadas na manifestação de inconformidade. A referida decisão também não fez considerações sobre a falta de juntada da DIRF (para a retenção de R\$ 4.910,30 foi apresentado apenas o Informe de Rendimentos), nem sobre a questão da comprovação da inclusão dos rendimentos correspondentes na composição do lucro real.

Entretanto, quanto a esses vários pontos abordados pela embargante, é importante mencionar que de acordo com o STJ, mesmo no contexto do novo CPC, “o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão”:

STJ, EDcl no MS 21315 / DF

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

As razões que configuram o “motivo suficiente para proferir a decisão” estão muito bem explicitadas no acórdão recorrido, ou seja, o fato de que a contribuinte conseguiu comprovar, ainda que extemporaneamente, a ocorrência de retenções na fonte que, no entender do acórdão embargado, deveriam ser computadas no saldo negativo de IRPJ em questão.

Neste caso específico, trata-se de questões que nem mesmo tinham sido suscitadas. E não há como exigir do julgador que ele trate antecipadamente de todos os aspectos que poderão vir a ser questionados posteriormente pelas partes.

Cabe finalmente registrar que as críticas da embargante podem até dar ensejo à apresentação de recurso especial de divergência, caso haja posicionamento diferente do CARF diante de situação semelhante à examinada nestes autos, mas

essas críticas não caracterizam nenhum vício de omissão no acórdão ora embargado.

Desse modo, os embargos não devem ser acolhidos.

Os autos retornaram à PGFN em 31/12/2021 (e-fl. 369), que os devolveu em 13/01/2022 com a interposição do recurso especial de e-fls. 370/398 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 401/404, do qual se extrai:

Embora o Recorrente não tenha declinado de forma objetiva uma temática proposta como divergente, pode-se inferir do recurso especial que se propõe dissídio jurisprudencial em relação à *impossibilidade de conhecimento (e provimento) de matéria inédita aventada apenas em sede recursal para efeito do reconhecimento de direito creditório*.

Para esta matéria, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos nº 1302-006.055 (1ª Seção 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária) e nº 1401-005.522 (1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados, e que receberam as seguintes ementas no que é relevante à lide:

[...]

A Recorrente após cotejar o acórdão recorrido contra os paradigmas conclui a sua arguição de divergência nos seguintes termos:

[...]

Passo a verificar, então, se a Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida os dois paradigmas apresentados.

O que se depreende da confrontação entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados é a comprovação do dissídio jurisprudencial por parte da Recorrente em situação fática similar a dos presentes autos, onde não houve questionamento por parte do contribuinte quanto à determinado aspecto específico do direito creditório em sede de manifestação de inconformidade, mas tão somente em sede de recurso voluntário.

Dessa forma, enquanto no acórdão recorrido tomou-se conhecimento de matéria inédita por meio de uma petição extemporânea, nos paradigmas rechaçou-se tal possibilidade de sua apreciação de ofício pelo Colegiado *a quo*, uma vez que *“representa a total subversão do rito processual, com a decisão acerca da referida matéria sendo realizada em instância única pelo CARF”* (paradigmas 1), bem assim por se tratar de matéria preclusa (paradigma 2).

Dessa forma, transmudados os autos aos Colegiados paradigmáticos por meio de um “teste de aderência”, o resultado do julgado não mais seria favorável ao contribuinte quanto à matéria inédita conhecida e provida, considerando-se a insurgência do contribuinte apenas em sede de recurso voluntário.

Dessa forma, a matéria deve ser admitida por meio dos dois paradigmas indicados, em face da configuração do dissídio jurisprudencial.

A PGFN demonstra a divergência jurisprudencial apontando que:

Ressalte-se que a matéria ventilada no presente tópico é exclusivamente de direito e, quanto à matéria de fato, os acórdãos confrontados - o recorrido e os paradigmas – verificaram que o contribuinte se quedou inerte, na manifestação de inconformidade, quanto à parte do seu direito creditório. Nada obstante, inovou trazendo a matéria já preclusa em recurso voluntário.

Aqui vale notar que a DRJ de origem já havia reconhecido a falta de impugnação relativa às retenções, nos seguintes termos:

Pois bem, como se pode observar nos demonstrativos acima, houve parcelas confirmadas parcialmente ou não confirmadas referentes a oito CNPJ diferentes, sendo que a interessada questionou divergências somente sobre uma das fontes pagadoras.

(...)

*Destaque-se que **a interessada não se manifestou sobre os demais valores não confirmados de IRRF**, especificados nos quadros anexos do Despacho Decisório, acima transcritos.*

Tal vício foi expressamente reconhecido pelo despacho que negou seguimento a embargos desta Procuradoria:

Vê-se que o acórdão embargado realmente não justificou porque estava aceitando comprovantes de retenções apresentados em petição extemporânea, retenções essas que não tinham sido reivindicadas na manifestação de inconformidade.

Desse modo, a semelhança fática está incontestável e sobejamente demonstrada, uma vez que o próprio despacho que analisou os embargos de declaração opostos pela PGFN reconheceu, de forma expressa, que realmente a matéria relativa às retenções reconhecidas pela decisão recorrida não foi objeto de impugnação no momento processual oportuno e as supostas provas relativas a elas também foram apresentadas de forma extemporânea.

Não suficiente a expressa admissão no r. despacho, a situação fática é perceptível diante da alegação formulada em embargos de declaração por esta Procuradoria, pelo relatório das decisões proferidas neste feito, bem como pela análise das peças de insurgência apresentadas pelo interessado.

A adoção de interpretação jurídica distinta também é patente. Enquanto a decisão recorrida sequer se manifestou sobre o tema e o despacho que analisou a referida alegação constante de embargos apresentados por esta Procuradoria, considerou que a matéria estaria dentre aquelas que o julgador não está obrigado a se manifestar, os paradigmas entenderam de forma diversa.

Segundo os paradigmas, não impugnada a matéria relativa à parte do direito creditório, não sendo apresentadas razões de irrisignação nem as provas pertinentes, no momento processual oportuno – isto é, na manifestação de inconformidade –, deveria ser reconhecido o fenômeno da preclusão. Assim, inviável a análise da matéria, ainda que objeto de inovação em recurso voluntário, e impossibilitado o reconhecimento de direito creditório relativo a esse ponto.

A título de nota, os paradigmas não consideraram que a matéria foi ou poderia ser impugnada de forma genérica, nem consideraram que poderia ser conhecida de ofício ou admitiram qualquer outro argumento que pudesse levar ao conhecimento de matéria não veiculada na manifestação de inconformidade nem muito menos ao deferimento de direito creditório relativo a essa matéria preclusa.

Diante da leitura dos acórdãos paradigmas, torna-se indubitável que eles divergem do acórdão proferido pela e. Turma *a qua*. Neste caso a autoridade julgadora ultrapassou o âmbito de litigiosidade definido pela impugnação/manifestação de inconformidade do contribuinte para, violando o disposto no Decreto nº 70.235/72, arts. 14, 16, 17, 33 e 42 e os arts. 141, 341 e 492 do CPC/2015, apreciar matéria que não restou por ele impugnada, no momento oportuno, de forma expressa e específica. Operada a preclusão da matéria, não poderia a Turma a qua reconhecer direito creditório adicional, razão pela qual deveria prevalecer o indeferimento do pleito do contribuinte nessa parte.

Por outro lado, o acórdão recorrido ultrapassou essa barreira, decidindo sobre matéria já preclusa, incontroversa, definitiva em sede administrativa, tese jurídica essa não agasalhada pelos paradigmas que entenderam que a matéria em debate exige questionamento específico e pedido expresso formulado pela parte, no momento oportuno, não podendo ser conhecida de ofício por não se tratar de matéria de ordem pública. (destaques do original)

No mérito da matéria com seguimento, argumenta que:

Verifica-se que o Colegiado a quo reconheceu o crédito adicional de R\$ 6.818,84 relativo à confirmação de retenções na fonte.

Sucede que não houve qualquer insurgência do contribuinte nesse sentido. De fato, ao analisar a manifestação de inconformidade percebe-se que o interessado não trata da referida matéria. Veja-se:

[...]

Ora, se o sujeito passivo decidiu não se insurgir contra determinada rejeição de seu pleito, no momento processual oportuno, resta inviável ao órgão julgador, de ofício, suscitar a matéria, salvo quando se tratar de questão de ordem pública, que não é o caso analisado nos autos.

Sobre o que pode ser conhecido de ofício pelo julgador, vale registrar os fundamentos alinhavados pelo Acórdão nº 2301-003811:

[...]

Segundo José Carlos Barbosa Moreira¹, a interposição do recurso tem o condão de produzir, basicamente, três efeitos: a) impedimento ao trânsito em julgado (se houver execução durante o trâmite de recurso, essa será sempre provisória); b) efeito suspensivo (que não se confunde com o primeiro, já que este faz subsistir o óbice à manifestação de toda a eficácia da decisão, e não apenas o efeito executivo); c) efeito devolutivo (transferência do conhecimento da matéria impugnada ao órgão ad quem).

Ao recorrer, a parte manifesta expressamente uma vontade de alterar a decisão que, sob o ponto de vista prático, lhe trouxe algum prejuízo. Assim, todo recurso leva o reexame da causa ao órgão encarregado pela lei de analisá-lo, pouco importando seja ele um órgão hierarquicamente superior ou o mesmo que proferiu a decisão impugnada. A doutrina identifica tal efeito como devolutivo.

Para Nelson Nery Júnior², o efeito devolutivo é manifestação do princípio dispositivo e não mera técnica do processo, princípio esse fundamental do direito processual civil brasileiro. Assim, o recurso interposto devolve ao órgão ad quem (mas nada impede que seja, em determinados casos ao órgão a quo) o conhecimento da matéria impugnada. O juízo destinatário do recurso, então, só poderá julgar o que o recorrente tiver requerido nas suas razões de recurso, encerradas com o pedido de nova decisão. O que rege o âmbito e fixa os limites da devolutividade de todos os recursos - e, por excelência, no caso da apelação - é o princípio dispositivo, expressado na máxima latina, tantum *devolutum quantum appellatum*. Conforme dispõe o art. 515, caput, do CPC, “A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada”. Em suma, o princípio dispositivo, em relação aos recursos, revela-se no sentido de que o órgão competente para apreciar o recurso interposto só poderá fazê-lo dentro do âmbito delimitado pelo recorrente, em suas razões de recurso.

Assim, fica claro que não impugnada inicialmente determinada matéria, ocorre o fenômeno preclusivo, sendo defeso à parte promover inovação no objeto litigioso em momento posterior.

É cediço que referido entendimento se aplica ao processo administrativo fiscal, como deixa entrever a própria dicção do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, que admite a interposição de recurso voluntário parcial, verbis:

“Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.”

Nesse norte, operou-se, no caso, a preclusão administrativa, na forma do Decreto nº 70.235/72, verbis:

[...]

¹ Moreira, J. C. B. O novo processo civil brasileiro. p. 122-3.

² Nery Júnior, N. Princípios fundamentais: teoria geral dos recursos. p. 362.

Assim, a apreciação dessa matéria (que não pode ser conhecida de ofício, nem se configura como de ordem pública e que não foi contestada pelo contribuinte na época própria), resulta não só em contrariedade aos princípios da eventualidade e do ônus da impugnação específica das questões de fato e de direito, atribuído ao interessado, mas também em violação dos princípios devolutivo e dispositivo (limites da demanda determinados pelo recurso).

Ora, sabe-se que o legislador não utiliza palavras em vão, pois todas têm sua razão de existir. E aqui não foi diferente. Nos dispositivos supracitados, está-se a indicar que o Processo Administrativo Fiscal seguirá os mesmos princípios adotados pelo Código de Processo Civil, dentre eles, o do **ônus da impugnação específica** dos fatos e da sanção processual pela inércia do interessado no momento adequado (preclusão).

Freddie Diddier Júnior, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, Vol. 1, 11ª edição, Salvador, Editora Juspodvim, 2009, p. 439, dispara no sentido de que *“não se admite a formulação de defesa genérica. O réu não pode apresentar a sua defesa com a negativa geral dos fatos apresentados pelo autor (art. 302 do CPC). Cabe-lhe impugná-los especificadamente”*.

Com base nisso, perdeu o sujeito passivo em epígrafe o momento processual oportuno de recorrer e/ou postular sobre matérias que não foram objeto de sua insurgência, como inevitável efeito da preclusão (que é *“a perda de uma faculdade processual ou da possibilidade de se rediscutirem ou rejudgarem questões”* – Diddier, op. cit., p. 54).

E mais, *permissa vênia*, houve um julgamento *extra petita* por parte desta Turma, pois os julgadores analisaram argumentos que estão fora de alcance neste processo administrativo, tendo em vista que **não foram objeto de questionamento específico e de pleito expresso pelo interessado, no momento processual oportuno**.

Sob o ângulo do Processo Civil, norma subsidiária do processo administrativo fiscal nos termos do art. 108, do CTN, *“o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte”* (art. 141, CPC). De igual maneira, o art. 492, também do Código de Processo Civil prescreve que é *“defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado”*.

Desse modo, o juiz ou qualquer autoridade administrativa deve ater-se ao pedido do autor, sendo *extra petita* o julgado além de tais limites. Do contrário, bastaria ao recorrente dizer – impugno tudo o que for contrário ao ordenamento jurídico – e pronto: estaria o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais legitimado a manifestar-se sobre qualquer assunto ligado ao processo.

À luz do Decreto nº 70.235, de 1972, o legislador optou por restringir o campo de julgamento da autoridade administrativa, que só pode decidir dentro dos ditames legais.

Corroborando com a linha argumentativa alinhavada acima, destacamos manifestação do professor Vicente Greco Filho:

“O limite objetivo da sentença é o pedido do autor que é o próprio objeto do processo ou o pedido dos vários autores se mais de um houver no julgamento conjunto. Não pode a sentença ser de natureza diversa do pedido, nem condenar o réu em quantidade superior ou objeto diverso do que lhe foi demandado.” (Direito Processual Civil Brasileiro, 2º Volume, Ed. Saraiva)

Esse, aliás, é o entendimento que vem sendo adotado em julgados de outras turmas desse eg. CARF, conforme fazem prova os seguintes julgados:

Não obstante todas essas considerações, o acórdão hostilizado deu provimento ao recurso voluntário no ponto, sem observar a ocorrência da preclusão, ocorrência de supressão de instância, inovação no objeto da lide pelo recurso voluntário e do julgamento conforme os limites da demanda delimitados pelo pedido da parte (julgamento *extra petita*).

A situação ganha contornos mais dramáticos quando se observa que: (i) o presente processo trata de reconhecimento de direito creditório, de interesse do contribuinte e cujo ônus de comprovação lhe cabe inteiramente; (ii) o julgador se eximiu de apreciar questões importantes para o deslinde da controvérsia, nada obstante terem sido apresentadas razões lógicas e fundamentadas diante do caso concreto demonstrando a imprescindibilidade de apreciação sobre as questões suscitadas em embargos.

Desse modo, considerando que por ocasião da impugnação/ manifestação de inconformidade, o contribuinte não se insurgiu contra a matéria, entende-se ser inviável a alteração da decisão da fiscalização nesse ponto, dada a necessidade de se observar os estritos limites da lide traçados pelo próprio contribuinte.

Cabe notar ainda que o interessado sequer trouxe, quando apresentada a manifestação de inconformidade, provas robustas e idôneas de seu suposto crédito. Somente veio a fazê-lo de modo completamente extemporâneo, em momento posterior inclusive à inovação do objeto litigioso operada no recurso voluntário.

Ainda assim, mesmo diante da fragilidade da prova, da sua apresentação extemporânea, da falta de impugnação específica da matéria no momento da irresignação inaugural, da inovação da lide por meio do recurso voluntário, a decisão recorrida acabou por reconhecer o direito creditório, inclusive em contrariedade ao enunciado n. 80 da Súmula do CARF.

Inexistindo insurgência específica e expressa do contribuinte, ficam os julgadores impossibilitados de proferir decisão que extrapole os contornos do pedido, isto é, decisão *extra petita*.

Diante do exposto, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão no ponto em que se pronuncia sobre matéria alcançada pela **preclusão**, que não foi objeto de insurgência pelo sujeito passivo no momento processual oportuno, devendo ser decretada a definitividade do posicionamento do Fisco. *(destaques do original)*

Tanto o capítulo III – *Da comprovação da divergência jurisprudencial (cojeto analítico)* como o capítulo IV – *Dos fundamentos para reforma do acórdão recorrido*, apresentam os subtítulos “Preclusão” e “Retenção na Fonte”. O primeiro refere os paradigmas nº 1302-006.005 e 1401-005.522, que foram analisados e aceitos no exame de admissibilidade, e o segundo cita os acórdãos nº 1301-006.002 e 1301-005.519, destacando sua similitude fática com o recorrido e concluindo que demonstrariam *divergência jurisprudencial acerca do art. 2º, § 4º da Lei nº 9.430, de 1996; art. 74 do mesmo diploma legal; art. 231, III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 e dispositivos semelhantes que o sucederam; art. 373 do CPC; art. 170 do CTN; enunciado n. 80 da Súmula do CARF c/c art. 100 do CTN.*

O exame de admissibilidade menciona que não foi *declinado de forma objetiva uma temática proposta como divergente*, e constata-se que nele não se distinguiu o segundo título que se buscou caracterizar divergência acerca do critério adotado para aceitação, no cômputo do saldo negativo, das retenções na fonte, em discussão claramente subsidiária à eventual rejeição da reversão desta apreciação que se pretende no título acerca da preclusão.

Cientificada do acórdão recorrido e da admissibilidade do recurso especial fazendário em 17/03/2023 (e-fl. 408), a Contribuinte não apresentou contrarrazões, e apenas interpôs recurso especial ao qual foi negado seguimento, seguindo-se também a rejeição do agravo apresento, que lhe foi notificada em 14/01/2025 (e-fls. 412/537).

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Esclareça-se que o paradigma nº 1302-006.055 já foi objeto de recurso especial do sujeito passivo submetido a esta 1ª Turma, mas não conhecido, à unanimidade de votos³, nos termos do Acórdão nº 9101-007.166, conduzido por voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, vez que no acórdão lá recorrido, e aqui paradigma, *entendeu que houve preclusão de*

³ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

matéria autônoma pelo fato do alegado erro de fato na DIPJ ter ocorrido exclusivamente em sede de recurso voluntário, ao passo que o paradigma lá admitido 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.

O acórdão nº 1302-006.055, à semelhança do presente, também analisou litígio instaurado em face de reconhecimento parcial de saldo negativo de IRPJ por glosa de parte das estimativas e retenções na fonte deduzidas no período, inclusive apontando-se que não houve oferecimento das correspondentes receitas à tributação. Parte das estimativas glosadas foram admitidas em 1ª instância e as retenções na fonte foram consideradas não impugnadas porque juntados comprovantes referentes a outro ano-calendário. A matéria considerada não litigiosa, arguida em recurso voluntário, dizia respeito a erro de preenchimento da DIPJ no que se refere ao oferecimento das receitas à tributação.

O Colegiado do CARF limitou o exame do recurso voluntário aos esclarecimentos acerca das estimativas que subsistiram glosadas em 1ª instância, e embora a preclusão acerca dos argumentos em torno das retenções na fonte guarde uma maior complexidade que o verificado no presente caso – vez que lá houve apresentação de documentos em 1ª instância, mas correspondentes a outro ano-calendário, e também havia questionamento fiscal acerca do oferecimento dos rendimentos correspondentes à tributação – não se vê nos fundamentos para declaração da preclusão qualquer ressalva que não fosse aplicável ao presente caso que tem em conta retenções que não foram justificadas em 1ª instância e nem mesmo em recurso voluntário, mas sim em petição posterior à interposição do recurso voluntário. Segue a transcrição dos fundamentos do paradigma:

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. Juspodium, 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.

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

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

Isto posto, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento, à exceção da questão relativa às retenções na fonte que compuseram o saldo negativo compensado. *(destaques do original)*

O Colegiado *a quo*, como relatado, apreciou itens de retenções na fonte que não foram justificados em manifestação de inconformidade e nem mesmo em recurso voluntário, sendo trazidos em petição extemporânea. Os embargos de declaração opostos pela PGFN para alcançar a justificativa deste proceder foram rejeitados, mas confirmaram a situação fática constatada pela PGFN e que se assemelha à presente no paradigma nº 1302-006.055.

Também o paradigma nº 1401-005.522 teve em conta litígio a partir de análise de saldo negativo de IRPJ que resultou em glosa de compensações e de retenções na fonte, no qual a autoridade julgadora de 1ª instância apontou que não foram questionadas as retenções na fonte glosadas, questionamento este trazido, apenas, em recurso voluntário. Os fundamentos da preclusão declarada pelo outro Colegiado do CARF são claramente aplicáveis ao presente caso, ainda que se trate, aqui, de retenções parcialmente justificadas em 1ª instância e de adição de outras fontes em petição posterior à interposição do recurso voluntário:

No processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/72, incumbe à contribuinte apresentar na manifestação de inconformidade os pontos de discordância, de maneira fundamentada, com as razões de fato e de direito pertinentes à matéria, assim como os elementos de prova que possuir. É o que determina o artigo 16 do mencionado decreto:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

[...] - grifei

A falta de impugnação específica de determinada matéria tem como consequência jurídica a preclusão processual, conforme inteligência do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

No caso em questão, a contribuinte não aduziu qualquer alegação na manifestação de inconformidade acerca da glosa do IRRF no valor de R\$ 617,37.

A questão foi registrada de forma expressa pela autoridade julgadora de piso. Repito suas palavras:

6.10. Quanto ao IRRF não confirmado no despacho, a Impugnante não traz nenhuma observação a respeito. Para provar o valor retido, não confirmado em DIRF da fonte pagadora, teria que apresentar o informe de rendimentos fornecido pela empresa que reteve o imposto.

No recurso voluntário, a recorrente não se insurgiu contra a afirmação da DRJ/SPO de que a matéria não havia sido impugnada, limitando-se a apresentar razões de fato e de direito para sustentar a alegação lançada originalmente na peça recursal.

Tenho que a matéria está preclusa. Desta forma, não é possível conhecer e apreciá-la. Nesta linha, é firma a jurisprudência do CARF, conforme se pode verificar nos seguintes precedentes:

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não se conhece de matéria recursal não trazida com a impugnação. (Acórdão CARF nº 9101-002.719, de 03/04/2017)

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada). (Acórdão CARF nº 9101-005.300, de 12/01/2021)

Desta forma, neste ponto, voto por não conhecer das alegações atinentes ao IRRF que compunha o saldo negativo alegado pela contribuinte no recurso voluntário. *(destaques do original)*

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO na matéria admitida.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito da matéria conhecida, o recurso especial da PGFN deve ser provido, o que dispensa discutir a necessidade de complementação do exame de admissibilidade acerca dos demais questionamentos quanto ao conteúdo das provas admitidas pelo Colegiado *a quo* para admissibilidade das retenções justificadas, apenas, na petição apresentada depois da interposição do recurso voluntário.

A autoridade julgadora de 1ª instância assim destacou as retenções na fonte glosadas no despacho decisório e justificadas em manifestação de inconformidade:

↓

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas					
CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
00.000.000/3324-37	6256	70,92	39,04	31,88	Retenção comprovada em DIRF
00.169.331/0001-50	8468	15.238,75	7.169,42	8.069,33	Retenção na fonte comprovada por documentos apresentados pelo contribuinte
02.998.773/0001-34	3426	399.372,19	0,00	399.372,19	Retenção na fonte não comprovada
02.998.773/0001-34	6800	2.528.852,59	1.555.060,67	973.791,92	Retenção comprovada em DIRF
04.688.823/0001-02	3426	1.908,54	0,00	1.908,54	Retenção na fonte não comprovada
05.518.983/0001-76	3426	35,76	0,00	35,76	Retenção na fonte não comprovada
33.000.167/0822-48	6256	966,07	0,00	966,07	Retenção na fonte não comprovada
60.394.079/0001-04	3426	4.910,30	0,00	4.910,30	Retenção na fonte não comprovada
60.701.190/0001-04	3426	284.687,31	0,00	284.687,31	Retenção na fonte não comprovada
Total		3.236.042,43	1.562.269,13	1.673.773,30	

←

Apontou, em suas razões de decidir, que:

Pois bem, como se pode observar nos demonstrativos acima, houve parcelas confirmadas parcialmente ou não confirmadas referentes a oito CNPJ diferentes, sendo que a interessada questionou divergências somente sobre uma das fontes pagadoras.

[...]

Destaque-se que a interessada não se manifestou sobre os demais valores não confirmados de IRRF, especificados nos quadros anexos do Despacho Decisório, acima transcritos.

Não procedem as alegações de cerceamento do direito de defesa, pois os documentos anexos ao Despacho Decisório (Anexo I) estavam à disposição da contribuinte no endereço eletrônico acima indicado, sendo que as divergências apuradas de IRRF foram decorrentes de erros no preenchimento do PER/DCOMP pela pessoa jurídica.

Dessa forma, deve ser deferido o crédito suplementar de IRRF - cód. 6800 de R\$ 108.482,66, correspondente ao total confirmado de R\$ 1.663.543,33 e o deferido mediante o Despacho Decisório, de R\$ 1.555.060,67 - CNPJ declarante 30.822.936/0001-69 - fundos/clubes CNPJ 02.998.773/0001-34 e CNPJ 00.766.538/0001-01.

Adicione-se que a manifestação de inconformidade não deduziu questionamento geral acerca das retenções não confirmadas. Como acima exposto, do total de R\$ 3.236.042,43, o montante de R\$ 1.673.773,30, e a defesa da Contribuinte, referindo expressamente este montante não confirmado, limita sua defesa a R\$ 1.663.543,33, nos seguintes termos:

Analisando os demonstrativos anexados na decisão recorrida, constata-se que o montante que não teria sido confirmado refere-se ao IRRF retido pela fonte pagadora denominada *BB Exclusive 3 FICFIRFLP*, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.998.773/0001-34, assim como consta nos informes de rendimento da Requerente que seguem anexados.

Cumprе ressaltar que do valor acima, R\$ 1.663.543,33 (um milhão seiscentos e sessenta e três, quinhentos e quarenta e três reais e trinta e três centavos) é composto de duas retenções, a primeira no montante de R\$ 1.196.795,70 (um milhão, cento e noventa e seis mil, setecentos e noventa e cinco reais e setenta centavos), e a segunda, R\$ 466.747,63 (quatrocentos e sessenta e seis mil, setecentos e quarenta e sete reais e sessenta e três centavos) informadas na Declaração do Imposto Retido na Fonte DIRF entregue pela fonte pagadora em 15/12/2011.

Ressalte-se, por oportuno, que a DIRF apresentada pela fonte pagadora dos rendimentos está processada nos sistemas de controle da arrecadação, conforme a cópia das telas obtidas pelo e-CAC, que também seguem anexadas.

Entretanto, tal valor foi inicialmente informado na declaração de compensação como sendo retido pela fonte pagadora denominada *BB Gestão de Recursos DTVM*, inscrita no CNPJ/MF nº 30.822.936/0001-69) como fonte pagadora, conforme se pode inferir da relação de rendimentos e imposto sobre a renda retido por fonte pagadora anexada (Doc. 01).

Dessa forma, não há razão para a glosa pretendida na decisão recorrida, apesar de ter havido um equívoco na informação do CNPJ da fonte pagadora de rendimentos, sendo incontroversa retenção, e o recolhimento, do montante de R\$ 1.663.543,33 (um milhão, seiscentos e sessenta e três mil, quinhentos e quarenta e três reais e trinta e três centavos) foi retido a título de IRRF.

Evidencia-se, portanto, a improcedência da glosa pretendida na decisão recorrida, devendo ser reconhecido o IRRF retido no ano-calendário.

O questionamento da PGFN se dirige às retenções promovidas por Perdigão Trading S/A e Banco Itaúbank S/A, nos valores respectivos de R\$ 1.908,54 e R\$ 4.910,30, totalizando R\$ 6.818,84, que se encontra no intervalo entre as retenções não confirmadas (R\$ 1.673.773,30) e aquelas que a Contribuinte pretendeu comprovar em manifestação de inconformidade (R\$ 1.663.543,33). Diante desta evidência, é desnecessário confrontar a impropriedade da pretensão da Contribuinte de comprovar a parcela de R\$ 1.663.543,33 relativamente a retenções que restaram incomprovadas nas parcelas de, apenas, R\$ 399.372,19 e R\$ 973.791,92.

Ainda que a preclusão não tenha sido expressamente declarada, a ausência de impugnação de parte das glosas é inconteste, até porque em recurso voluntário a Contribuinte nada disse acerca do apontamento, pela autoridade julgadora de 1ª instância, de *que a interessada não se manifestou sobre os demais valores não confirmados de IRRF, especificados nos quadros anexos do Despacho Decisório*. Sua defesa, neste segundo momento, frente à decisão que reconheceu apenas R\$ 108.482,66 do valor que se pretendeu comprovar de R\$ 1.663.543,33, não renovou sequer as alegações a este respeito, inovando em argumentos contra o procedimento de glosa de parcelas que compõem o saldo negativo destinado à compensação.

Frise-se que o recurso voluntário interposto em 28/03/2018 também foi omissivo quanto às glosas distintas das retenções promovidas pela fonte pagadora CNPJ nº

02.998.773/0001-34, e somente na petição juntada em 09/05/2018 a Contribuinte trouxe outras retenções, apontando que havia conseguido localizá-las, sem outras justificativas para o atraso. De toda a sorte, desnecessário apreciar a possibilidade de juntada de documentos depois da interposição do recurso voluntário, porque o caso comporta a aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não de seu art. 16. Na medida em que a Contribuinte se limitou a justificar, em manifestação de inconformidade, as retenções na fonte vinculadas à fonte pagadora BB Exclusive – CNPJ nº 02.998.773/0001-34, exauriu-se a possibilidade de questionamento das demais retenções, inclusive as vinculadas às fontes pagadoras Banco Itaubank S/A (CNPJ nº 60.394.079/0001-04) e Perdigão Trading S/A (CNPJ nº 04.688.823/0001/02). Dispensável, assim, avaliar se estaria presente alguma das hipóteses previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 para juntada tardia de prova documental.

Os fundamentos para tal orientação estão expressos no voto declarado por esta Conselheira no precedente nº 9101-005.300, em linha com a maioria⁴ vencedora, e invocado no segundo paradigma aqui admitido:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599⁵ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

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

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram no mérito os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

⁵ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia 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.

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 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)

[...]

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 apostado na linha 22

Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no compute 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.

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. (*destaquei*)

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *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*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com

fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta 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*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64⁶. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁷ na liquidação ou parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja

⁶ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁷ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras atuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade.

Aqui a questão guarda contornos mais simples, porque as glosas de retenção na fonte são individualizadas no despacho decisório e permitem, com mais clareza, delimitar os contornos materiais do litígio instaurado com a manifestação de inconformidade. Os fundamentos do voto condutor do precedente nº 9101-005.300, da ex-Conselheira Andréa Duek Simantob, bem se alinham àqueles invocados nos paradigmas:

O presente caso não é de preclusão para a apresentação de provas, questão acerca da qual existe alguma controvérsia maior no âmbito administrativo, e sim sobre a preclusão quanto à contestação de **matéria**.

Analisando a impugnação apresentada vis-à-vis o recurso voluntário interposto, não apenas se confirma o fato incontroverso de que não há uma única menção sequer, na impugnação, que minimamente sinalize para qualquer forma de contestação à multa qualificada, como também se verifica que a contestação feita à multa, no recurso voluntário, limita-se a um único parágrafo acrescido ao recurso (que, afora isto, é mera cópia da impugnação) no qual a recorrente apenas argumenta que *“quanto às penalidades extremas aplicadas, estas estão totalmente implícitas no bojo da impugnação o questionamento de seu cabimento, porquanto naquela demonstra-se não haver obstaculização ao*

andamento do feito fiscal”, e que o seu pedido na impugnação “não se restringiu apenas quanto à não aplicação das multas, inclusive, é mais abrangente no sentido de pedir a extinção total do feito”.

O Decreto nº 70.235/1972, diploma com status de lei, que rege o processo administrativo fiscal, é bastante claro a respeito do ponto aqui controverso:

“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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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)

Ao se referir aos ***“pontos de discordância”***, e à necessidade de ***expressa contestação*** pelo impugnante, a lei está claramente indicando que o contribuinte tem o ***ônus de especificar os pontos que pretende contestar***, não sendo possível cogitar-se da apresentação de uma contestação geral e inespecífica, tal qual defendeu a decisão recorrida, quando observou que *“houve irresignação geral da recorrente”*.

Tal postura, com todas as vênias, não pode ser admitida à luz da legislação acima transcrita, a qual se mostra em sintonia com a legislação processual civil, que também exige do réu a *impugnação especificada*, com *manifestação* precisa sobre os fatos que lhe são imputados, nos termos do art. 341 do Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 13.105/2015), ou art. 302 no antigo CPC (Lei nº 5.869/1973).

Neste sentido é também a lição de Freddie Didier, em seu Direito Processual Civil (p. 439), quando afirma que *“não se admite a formulação de defesa genérica. O réu não pode apresentar a sua defesa com a negativa geral dos fatos apresentados pelo autor (art. 302 do CPC). Cabe-lhe impugná-los especificadamente”*.

O CARF possui sólida jurisprudência neste sentido. Transcreve-se a seguir, alguns precedentes, apenas a título ilustrativo, além daquele utilizado pela recorrente como paradigma no recurso especial (acórdão nº **3403-003.021**):

“MATÉRIA PRECLUSA - Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.” **(Acórdão nº 107-06.912, relator José Clóvis Alves, sessão 05 de dezembro de 2002)**

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE — Não se conhece do recurso voluntário, na parte que versa sobre matéria não

prequestionada no curso do litígio, em homenagem ao princípio do duplo grau de jurisdição, que norteia o processo administrativo fiscal. (...)” (Acórdão nº 105-15.212, relatora Adriana Gomes Rêgo, sessão de 07 de julho de 2005)

“MULTA QUALIFICADA - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, tornando-se preclusa na esfera administrativa.” (Acórdão nº 108-09.740, relatora Valéria Cabral Géo Verçosa, sessão de 15 de outubro de 2008)

“MULTA AGRAVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.” (Acórdão nº 103-23532, relator Leonardo de Andrade Couto, sessão de 13 de agosto de 2008)

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO EM RECURSO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância. (Acórdão nº 1302-003.497, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, sessão de 16 de abril de 2019)

Portanto, por não ter sido impugnada a aplicação da multa qualificada, no caso concreto, encontra-se preclusa a possibilidade de contestação desta matéria em sede de recurso voluntário.

Deve ser reformada a decisão recorrida, portanto, uma vez que, ao decidir sobre matéria não impugnada, proferiu decisão extra petita, pronunciando-se sobre questão que não foi objeto do pedido.

Sendo o provimento a esta matéria (preclusão) suficiente para a reforma do acórdão recorrido, com o consequente restabelecimento da multa qualificada, desnecessária se faz a análise da segunda matéria (multa qualificada). *(destaques do original)*

Adicione-se, por fim, as pertinentes observações consignadas no paradigma nº 1302-006.005, no sentido de que a legislação de regência do processo administrativo fiscal é também *aplicável aos processos de restituição/compensação, por força do art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 1996*, de modo que *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)*. Decorre, daí, a delimitação da matéria objeto de contencioso administrativo por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, *sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal*, ao que se acrescenta, ainda, a incompetência dos órgãos julgadores de 2ª instância de se manifestarem sobre matérias acerca das quais o sujeito passivo não instaurou o contencioso administrativo.

Por tais razões, deve ser revertido o provimento parcial do recurso voluntário e o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 6.818,84, em linha com o pretendido pela PGFN.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa