



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11610.003491/2003-30
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.999 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de fevereiro de 2022
Recorrente UNILEVER BESTFOODS BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MOMENTO DA PROVA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência não evidenciam decisões admitindo a apreciação de provas juntadas em embargos de declaração ao julgamento do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que votou pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por UNILEVER BESTFOODS BRASIL LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-001.617, na sessão de 27 de agosto de 2014, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

À luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, *ex vi* do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. No caso vertente, demonstrada, à evidência, a dispensabilidade do procedimento, há que se indeferir o pedido correspondente.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. INSUFICIÊNCIA.

Ausente a comprovação, na íntegra, do direito creditório apontado para fins de compensação tributária, a homologação da extinção deve se dar na proporção do direito reconhecido, mormente na circunstância em que o contribuinte teve inúmeras oportunidades para demonstrar a procedência do seu pedido.

O litígio decorreu da homologação parcial de compensações declaradas para utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2001, porque não confirmado o oferecimento à tributação dos rendimentos correspondentes às retenções deduzidas. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 1384/1388). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário porque a Contribuinte não apresentou prova do oferecimento das receitas à tributação (e-fls. 1550/1556).

Antes de ser cientificada do acórdão, a Contribuinte opôs embargos de declaração que, depois de reformadas as premissas quanto à sua tempestividade, foram rejeitados (e-fls. 1608/1698). Cientificada da rejeição dos embargos em 02/09/2016 (e-fls. 1715), a Contribuinte apresentou interpôs recurso especial em 14/09/2016 (e-fls. 1716) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1780/1785, do qual se extrai:

Em seu recurso especial, o contribuinte aponta divergência em relação às seguintes matérias:

A. Apresentação e análise de documentos em qualquer fase do processo administrativo tributário**B. Conversão do julgamento em diligência**

Passamos à análise de cada uma em separado.

A. Apresentação e análise de documentos em qualquer fase do processo administrativo tributário

O Recorrente defende a possibilidade de apresentação e efetiva análise de documentos em qualquer fase do processo administrativo tributário (inclusive em embargos de declaração em face de acórdão que analisou recurso voluntário), sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Para demonstrar a divergência, a recorrente apresenta os acórdãos paradigmas n.9101-002.202 (da 1ª Turma da CSRF, de 02/02/2016) e n.3301-002.283 (da 1ª Turma, da 3ª Câmara da 3ª Seção, de 23/04/2014). Anexou cópia do inteiro teor dos acórdãos nas e-fls. 1735 a 1754 e e-fls.1755 a 1766, respectivamente.

O primeiro paradigma é um acórdão de embargos que possui seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO. Identificada omissão relativa a ponto sobre o qual deveria se pronunciar a Turma Julgadora que prolatou o acórdão embargado, devem os Embargos de Declaração ser acolhidos para o fim de suprir a omissão.

RATEIO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade de despesa atribuída a rateio de custos comuns entre empresas conveniadas depende da comprovação de sua efetividade, necessidade e normalidade. Embargos da Fazenda Nacional Acolhidos.

Em relação ao primeiro paradigma n.9101-002.202, a Recorrente faz o seguinte cotejo:

V. ACÓRDÃO RECORRIDO	V. ACÓRDÃO PARADIGMA (DOC. Nº 1)
"Tenho, pois, por <u>manifestamente improcedente a omissão apontada pela embargante</u> razão pela qual, amparado nas disposições do §3º do art. 65 do ANEXO II do Regimento Interno em vigor, rejeito, em caráter definitivo, os EMBARGOS DE DECLARAÇÃO de fls. 1.608/1.613."	"(...) Afirmada a possibilidade de as provas <u>extemporâneas afetarem o lançamento, a solução da presente questão exige uma análise desses documentos</u> para verificar se seus elementos poderiam levar à exoneração combatida."

Do despacho que rejeitou os embargos, a Recorrente transcreveu o seguinte trecho (e-fl.1724):

*Quando [sic] a tais considerações, cumpre ressaltar que o recurso voluntário interposto pela ora embargante, embora tenha feito referência a provas já carreadas aos autos, em nenhum momento fez menção expressa à planilha de fls. 109/110, e, **no que tange a documentos, nada foi juntado ao citado recurso.**(...)(grifo da recorrente)*

Em seguida a Recorrente alega que os documentos juntados aos embargos de declaração não foram analisados, *in verbis*:

26. No caso dos autos os documentos anexados aos embargos de declaração da Recorrente não foram analisados, sequer mencionados por esse E. CARF, já que a Recorrente supostamente deveria ter comprovado seu direito nas oportunidades anteriores que lhe foram concedidas. Contudo, em outra situação, esse E. CARF já cancelou lançamentos com base em documentos anexados a memoriais distribuídos por ocasião do julgamento do recurso voluntário, o que demonstra que o tratamento do caso precedente foi muito diverso do tratamento dado à Recorrente no caso presente.(grifo nosso)

Faz-se mister esclarecer que há no presente processo duas peças de embargos (e-fls. 1608 a 1640 e e-fls.1667 a 1672). A segunda petição de embargos serviu basicamente para demonstrar a tempestividade dos primeiros embargos, o que acarretou a nulidade do primeiro despacho de admissibilidade dos embargos, nos seguintes termos:

*Assim, com amparo no disposto no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, **declaro NULO de pleno direito o despacho de fls. 1.646/1.647**, eis que, por não ter observado questão crucial no procedimento de ciência levado a efeito pela unidade administrativa local, resultou em cerceamento do direito de*

A segunda decisão proferida afirmou que não foram juntados documentos ao recurso voluntário, mas não se pronunciou acerca daqueles juntados nos embargos de declaração de e-fls. 1618 a 1640.

Dessa forma, em relação ao 1º paradigma (n.9101-002.202), **considero que Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência em relação à apresentação e análise de documentos em qualquer fase do processo administrativo tributário.**

O 2º paradigma n.3301-002.283 ratifica o entendimento do primeiro, do qual a Recorrente transcreveu o seguinte trecho da ementa:

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

*A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, **antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade***

processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário.(...)(grifo da recorrente)

Restando comprovada a divergência em relação ao 1º paradigma, desnecessário o aprofundamento da análise em relação ao segundo. Passamos a análise da segunda matéria levantada como divergência.

B. Conversão do julgamento em diligência

Em relação a esta matéria, o recorrente se insurge contra o indeferimento do pedido de diligência e alega que configura cerceamento do direito de defesa.

[...]

A partir deste cotejo apresentado, a única conclusão que se extrai é a de que numa determinada situação o colegiado entendeu descaber a realização de diligência, e num outro processo, os membros do colegiado decidiram ser necessária a realização de diligência.

Vale ressaltar que no acórdão *a quo*, a Turma considerou que *não havia no processo elementos que pudessem ao menos indicar a plausibilidade da alegação trazida pela defesa*, apesar da oportunidade que o Recorrente teve de trazer documentos aos autos.

Já no paradigma, os documentos trazidos aos autos revelavam *razoável verossimilhança nas alegações deduzidas*.

De plano, considero que as decisões consubstanciaram conclusões contrárias no que diz respeito à necessidade de diligência, tendo em vista que a instrução probatória de um processo é distinta da do outro.

No caso esposado no paradigma, o sujeito passivo apresentou notas fiscais de serviços, emitidas contra órgãos públicos, onde não se comprovou a retenção na fonte. Por conseguinte, solicitou diligência para comprovar retenção da CSLL em razão dessas notas fiscais.

No acórdão recorrido, não restou comprovado o oferecimento à tributação de receitas financeiras, onde o colegiado ressaltou que o contribuinte teve inúmeras oportunidades para demonstrar a procedência do seu pedido, mas não o fez.

Não é cabível em sede de admissibilidade um reexame dos documentos, para desconstituir o julgamento da turma *a quo*, no que diz respeito à livre investigação e apreciação das provas.

Para restar comprovada a divergência, seria necessário que diante de uma mesma instrução probatória nos autos, os colegiados tivessem se manifestado de maneira contraditória. O que não ocorreu. Tem-se situações fáticas distintas que ensejaram conclusões diferentes no que diz respeito à imprescindibilidade de realização de diligência.

Dessarte, **não vislumbro divergência em relação ao paradigma n.1102-000.245, no que diz respeito à conversão do julgamento em diligência.**

Diante do exposto, com fundamento no art.67, do anexo II do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas no que diz respeito à **possibilidade de apresentação e análise de documentos em qualquer fase do processo administrativo tributário.** (*destaques do original*)

A Contribuinte apresentou agravo contra a admissibilidade parcial, mas seu recurso foi rejeitado conforme e-fls. 1812/1820.

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que informara em manifestação de inconformidade a segregação dos rendimentos percebidos nas linhas 24 e 30 da Ficha 06-A da DIPJ, reafirmando em recurso voluntário a suficiência dos esclarecimentos antes prestados, e pleiteando a conversão do julgamento em diligência para sua confirmação. O

acórdão recorrido, porém, considerou insuficientes os documentos e indeferiu o pedido de diligência.

Assevera que os documentos apresentados pela Recorrente durante a fase de fiscalização (balancetes mensais, planilha de fl. 109/110 – que será oportunamente detalhada –, dentre outros) são suficientes para que possa ser confirmado o oferecimento à tributação dos rendimentos sobre os quais incidiu o IRRF. Ou seja, os documentos estão nos autos e poderiam ter sido analisados. De toda a sorte, indeferida a diligência e existindo pontos omissos no acórdão, informa que opôs embargos de declaração esclarecendo os fatos necessários para a solução da lide, ocasião em que apresentou imagens de 3 (três) de seus sistemas operacionais, que armazenam as informações pertinentes ao balanço consolidado e Demonstração de Resultado do Período, bem como esclarecimentos/documentos que comprovam o valor dos rendimentos auferidos e o oferecimento à tributação.

Rejeitados os embargos sem análise da documentação apresentada, *embora imprescindível para elucidação da verdade material*, afirma a existência de divergência jurisprudencial, demonstra o prequestionamento da matéria e destaca que no paradigma nº 9101-002.202 foi demonstrada *a necessidade de aceitação e análise de documentos mesmo quando apresentados em memoriais, se essenciais para o deslinde do processo*, enquanto no paradigma nº 3301-002.283 foi reconhecido *que os documentos apresentados antes de decisão administrativa final devem ser devidamente apreciados, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte*. Acrescenta que:

28. Conforme se verifica, os acórdãos paradigmas entendem imprescindível a análise da documentação juntada, inclusive em sede de memoriais, especialmente se essenciais para a exoneração tributária (caso dos autos), sob pena de cerceamento do direito de defesa. Por outro lado, o V. Acórdão recorrido entendeu que não foi anexada aos autos prova para a comprovação do direito creditório, quando, na verdade, foram anexadas na fase de fiscalização (e posteriormente complementadas) e dependeriam de uma análise mais acurada para confirmação do crédito, o que não foi feito.

29. Em suas defesas, a Recorrente esclareceu os pontos necessários para se confirmar que a receita teria sido tributada nas linhas 24 e 30 da DIPJ/2002, mas mesmo assim os julgadores não se detiveram à documentação já constante nos autos, concluindo que outras provas deveriam ter sido produzidas. Vejam, Sr. Julgadores, que os acórdãos paradigmas confirmam a posição da Recorrente de que as provas deveriam ser devidamente analisadas ou, ao menos consideradas para conversão julgamento em diligência.

Afirma nulo o acórdão recorrido por negar *à Recorrente o único meio de comprovação do direito que alega, o que resulta na completa e inadmissível inutilidade desta discussão administrativa*. Detalha os documentos apresentados e a complementação juntada em embargos e conclui ser inequívoco o cerceamento a seu direito de defesa, vez que as autoridades julgadoras se recusaram a analisar os documentos ou, ao menos, converter o julgamento em diligência. Defende a prevalência do princípio da verdade material e observa que em litígio semelhante instaurado contra si houve a conversão do julgamento em diligência, na qual se concluiu pela comprovação integral do crédito.

Subsidiariamente, passa a *demonstrar a necessidade de integral homologação das compensações efetuadas pela Recorrente*, detalhando o conteúdo dos documentos apresentados e arrematando que:

52. Não obstante isso, a julgar pela necessidade de confirmação das movimentações contábeis que geraram as conclusões acima e, ao mesmo tempo, pela pertinência das provas/esclarecimentos prestados, somado ao fato de que houve a comprovação da

retenção na fonte, a conversão do julgamento em diligência é imprescindível e contribuirá para o justo resultado ao processo, tal como ocorreu nos autos do processo administrativo nº 10480.733.733/2012- 74 (crédito tributário cancelado em razão do resultado obtido em diligência)

Pede, assim, que o recurso seja admitido e provido para anular o acórdão recorrido, de modo *que as provas carreadas aos autos sejam efetivamente analisadas, com a conversão do julgamento em diligência, se a Turma assim julgar necessário*, ou que seja ele reformado *com o reconhecimento da suficiência do saldo negativo de IRPJ informado pela Recorrente para fins de homologação integral das compensações/cancelamento da exigência fiscal*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 12/04/2017 (e-fls. 1822), e retornaram em 24/04/2017 com contrarrazões (e-fls. 1823/1832) na qual a PGFN discorda da admissibilidade do recurso especial, porque confronta informação em embargos, além de não haver *indicação da legislação que, supostamente, foi interpretada de forma divergente pelos acórdãos recorrido e paradigmas*. Aponta, ainda, que não há similitude fática entre os acórdãos comparados porque, desconsiderando a matéria consignada no despacho de rejeição dos embargos, o acórdão recorrido evidencia *que, em momento algum, foi recusada ao contribuinte a apresentação de documentos*, e que *todos os documentos foram aceitos e analisados*. Os dois paradigmas indicados, por sua vez, *entendem pela possibilidade de apresentação de provas extemporâneas*.

Conclui que o *acórdão recorrido foi baseado na análise das prova e, como é sabido, não cabe recurso especial para reanálise de provas*. Pede, assim, que seja negado conhecimento ao recurso especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN tem parcial razão em seus questionamentos ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte.

Isto porque o despacho que rejeitou os embargos opostos pela Contribuinte não pode ser desconsiderado no exame de admissibilidade do recurso especial. Embora não configure decisão na forma expressa no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 – RICARF, que limita esta referência a decisões na forma de acórdãos, os fundamentos para a decisão sobre a admissibilidade dos embargos expressa interpretação sobre o acórdão recorrido que deve ser, necessariamente, respeitada na análise do dissídio jurisprudencial suscitado pelo recorrente. Além disso, na hipótese de o paradigma tratar de repercussões da conduta do sujeito passivo por meio de embargos, o exame de admissibilidade de embargos passa a integrar o conjunto de circunstâncias fáticas que devem ser analisadas para verificação da similitude e eventual divergência na interpretação da legislação tributária aplicável.

O presente caso tem por referência Declaração de Compensação – DCOMP apresentada em formulário, mas desacompanhada de qualquer prova do saldo negativo utilizado pela Contribuinte (e-fls. 01/19). A autoridade fiscal analisou as informações prestadas pelo

sujeito passivo e pelas fontes pagadoras em declarações (e-fls. 26/155) e dirigiu-lhe intimação acerca de elementos redutores do lucro tributável e das receitas correspondentes às retenções sofridas, além de outros questionamentos, inclusive quanto aos balancetes mensais (e-fls. 156/160). Analisando as informações prestadas (e-fls. 161/1199), e tendo em conta as DCOMP eletrônicas posteriormente apresentadas (e-fls. 1203/1252), bem como aquelas tratadas em processos apensos, a autoridade fiscal concluiu que apenas parte dos rendimentos que ensejaram as retenções na fonte estavam informados na Ficha 6, Linha 24, indicada pela Contribuinte em sua resposta à intimação, e assim limitou a dedução das retenções à proporção dos rendimentos comprovadamente oferecidos à tributação (e-fls. 1254/1269).

Em manifestação de inconformidade, sem juntar qualquer outro elemento de prova (e-fls. 1334/1381), a Contribuinte apenas informou que os rendimentos teriam sido consignados na linha “Outras Receitas Operacionais” da ficha 06-A da DIPJ. A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a defesa sob o entendimento de que *a simples alegação sem a devida produção de prova cabal e inequívoca de que tais rendimentos foram, de fato, oferecidos tributação, não tem o condão de se opor à decisão administrativa* consubstanciada no despacho recorrido (e-fls. 1384/1389).

Em recurso voluntário, a Contribuinte defendeu que a prova das retenções seria suficiente para reconhecimento do saldo negativo, e reiterou que os rendimentos estariam indicados nas duas linhas da DIPJ antes referidas, asseverando que:

Sabemos que o ônus da prova parte do princípio que toda afirmação precisa de sustentação, de provas para ser levada em consideração. Pois bem, a Requerente desde o momento do protocolo da declaração de compensação comprovou através de documentos hábeis (cópia da DIPJ/2002, demonstrativos e comprovantes de rendimentos das instituições financeiras, já anexados aos autos) a sua legitimidade a compensação.

Assim, não existe razão para a D. Autoridade Administrativa alegar que não houve comprovação de que os rendimentos das aplicações financeiras foram devidamente computados na determinação do lucro real.

Ora E. Conselho, todas as provas já estão nos autos!

No mais, consignou que retificaria a DIPJ se ainda fosse possível e subsidiariamente requereu a conversão do julgamento em diligência para provar o alegado. Mais uma vez, nada foi juntado à defesa, como se vê às e-fls. 1482/1523.

Diante deste cenário, o voto condutor do acórdão recorrido expressa as seguintes conclusões:

Perscrutando os autos, não identifico um único documento capaz de comprovar o alegado pela Recorrente, cabendo notar que por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade a Recorrente, da mesma forma, limitou-se a alegar que os rendimentos financeiros questionados pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo haviam sido considerados no item OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS da DIPJ, não trazendo qualquer elemento de prova.

Diante do fato de que, em conformidade com os registros efetuados na FICHA 43 da DIPJ 2002 (fls. 40/42), a quase totalidade¹ do imposto de renda na fonte decorreu de OPERAÇÕES DE SWAP (código 5273), a contribuinte foi intimada, antes mesmo da emissão do Despacho Decisório, a indicar em que campos da FICHA 6A da referida declaração haviam sido incluídos os rendimentos correspondentes às citadas operações (item 2 do Termo de Intimação de fls. 84/85). Em atendimento, apresentou a planilha de fls. 109, por meio da qual procurou demonstrar que os rendimentos em questão haviam sido registrados na linha 24 da referida FICHA 6A.

Embora a planilha de fls. 109 indique rendimentos no montante de R\$ 179.146.709,96, na linha 24 da FICHA 6A (DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO –OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS) da DIPJ/2002 restou consignado o valor de R\$ 84.962.989,20 (fls. 21), o que gerou o reconhecimento parcial do direito creditório apontado para o encontro de contas.

Como já visto, em sede de Manifestação de Inconformidade, apesar de não ter feito qualquer referência quanto a esse aspecto em fase anterior, a contribuinte alegou que a diferença que não havia sido reconhecida pela Derat/SPO (R\$ 94.183.738,71, resultado de R\$ 179.146.727,91 – R\$ 84.962.989,20) tinha sido considerada no item correspondente a OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS. Porém, como também já restou assinalado, nenhum documento trouxe ao processo para confirmar tal alegação.

O recurso voluntário segue a mesma linha, isto é, a contribuinte alega (que registrou a diferença questionada no item OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS da DIPJ/2002), mas não prova.

Entendo também que, no caso, em que inúmeras oportunidades foram dadas para que fossem carreados ao processo elementos que pudessem ao menos indicar a plausibilidade da alegação trazida em sede de defesa, descabe a realização de diligência fiscal, eis que tal providência não pode ser utilizada para colher provas que deveriam ter sido aportadas pela contribuinte.

Nos embargos opostos contra esta decisão a Contribuinte juntou documentos para justificar os novos esclarecimentos de que as receitas informadas na Linha 24 da Ficha 06-A da DIPJ estariam reduzidos por despesas ali consignadas, questionou os apontamentos do voto condutor do acórdão recorrido e reafirmou a necessidade de conversão do julgamento em diligência (e-fls. 1608/1640). A rejeição dos embargos se deu sob os seguintes fundamentos (e-fls. 1698/1701):

Aqui, considerado o recurso manejado, o que importa verificar é se as OMISSÕES apontadas pela ora embargante efetivamente são merecedoras de acolhimento.

A embargante alega que o acórdão atacado deixou de considerar a sua alegação de que parte das operações elencadas na planilha de fls. 109/110 teria sido declarada na linha 30 da Ficha 6-A da DIPJ. Diz também que referido acórdão foi omissivo quanto à análise de documentos e argumentos que, pelo que se pode supor, foram apresentados por meio do recurso voluntário.

Quando a tais considerações, cumpre ressaltar que o recurso voluntário interposto pela ora embargante, embora tenha feito referência a provas já carreadas aos autos, em nenhum momento fez menção expressa à planilha de fls. 109/110, e, no que tange a documentos, nada foi juntado ao citado recurso.

Com efeito, o recurso voluntário de fls. 748/756 discorreu sobre as seguintes matérias: circunstâncias fáticas; decisão de primeira instância; resultado fiscal apurado no período e consequente saldo negativo; tratamento tributário do saldo negativo nos termos da legislação aplicável; suposta comprovação, com base em documentos já anexados ao processo, do saldo negativo apurado; equívoco por ela cometido em registros efetuados na DIPJ; comprovação de que as receitas sobre as quais incidiram as retenções foram computadas na determinação do lucro real; impossibilidade de retificação da DIPJ; ocorrência de mero erro formal; e necessidade conversão do julgamento em diligência.

O acórdão embargado, por sua vez, em total sintonia com o recurso voluntário, tratou de: descrever os fundamentos do Despacho Decisório de fls. 632/638; esclarecer que a contribuinte havia sido intimada a prestar esclarecimentos antes da emissão do referido Despacho Decisório, demonstrando, inclusive, que a decisão ali estampada decorreu diretamente da resposta a essa intimação; descrever as alegações trazidas em sede de Manifestação de Inconformidade e os fundamentos da decisão de primeira instância; sustentar que o recurso voluntário, embora em essência só tenha feito referência à comprovação da tributação dos rendimentos questionada nas instâncias precedentes, não trouxe ao processo um único documento para comprovar as afirmações nele contidas; e,

por fim, de declinar o entendimento de que, considerados os momentos oportunizados para a apresentação de provas, não caberia converter o julgamento em diligência.

Cabe destacar que a alusão feita no acórdão embargado à planilha de 109, que, repise-se, sequer foi citada no recurso voluntário, objetivou tão somente esclarecer que foi exatamente o registro efetuado nela, acerca dos rendimentos financeiros, que motivou o reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado, senão vejamos:

[...]

Tenho, pois, por manifestamente improcedente a omissão apontada pela embargante, razão pela qual, amparado nas disposições do § 3º do art. 65 do ANEXO II do Regimento Interno em vigor, rejeito, em caráter definitivo, os EMBARGOS DE DECLARAÇÃO de fls. 1.608/1.613.

Em recurso especial, a Contribuinte apontou divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-002.202 *que demonstrou a necessidade de aceitação e análise de documentos mesmo quando apresentados em memoriais, se essenciais para deslinde do processo*. E isto porque *no caso dos autos os documentos anexados aos embargos de declaração da Recorrente não foram analisados, sequer mencionados por esse E. CARF, já que a Recorrente supostamente deveria ter comprovado seu direito nas oportunidades anteriores que lhe foram concedidas*.

Ocorre que o voto condutor do referido paradigma validou a apreciação dos memoriais apresentados antes do julgamento que resultou no acórdão recorrido, e isto diante de questionamentos postos pela PGFN em recurso especial em razão daquela apresentação ter se dado depois da impugnação dos lançamentos. Veja-se o que consta do voto condutor do paradigma:

O Recurso Especial foi apresentado para que fossem solucionadas duas alegadas divergências na interpretação da legislação tributária em relação às seguintes questões: (i) **a preclusão do direito de apresentar provas após a impugnação dos lançamentos**; e (ii) a capacidade dos laudos técnicos apresentados afetarem os lançamentos realizados.

[...]

O contencioso administrativo foi instaurado com a impugnação de e-fls. 136 e seguintes, a qual foram anexados laudos técnicos (e-fls. 157 e seguintes), os quais afirmam que os critérios de rateio de despesas foram corretamente aplicados em relação ao Banerj nos anos de 2001 a 2003. Todavia, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu que os referidos laudos não eram hábeis a demonstrar os requeridos critérios de efetividade, necessidade e usualidade (e-fls. 279 e seguintes).

O contribuinte ingressou com recurso voluntário (e-fls. 294) e, **por ocasião do respectivo julgamento**, apresentou memoriais em que traz ao conhecimento da Turma Julgadora um parecer e dois relatórios da lavra de auditores independentes (e-fls. 352). Com fundamento nesses últimos documentos, a decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes exonerou os lançamentos guerreados (e-fls. 497).

A Fazenda Nacional, em sede de Recurso Especial (e-fls. 516), afirma que a decisão supracitada, quando considerou os referidos pareceres como prova documental da dedutibilidade das despesas glosadas, divergiu da jurisprudência de outras câmaras. Em seguida, requer a reforma da decisão de segunda instância, por entender que os referidos documentos ainda não demonstram as requeridas efetividade, necessidade e usualidade.

A respeito da preclusão temporal para apresentação de provas, há de se entender que a matéria já foi decidida pela decisão embargada e quanto à afirmação pela Procuradoria de que foi alterado o critério jurídico do lançamento, entendo que inexistente essa alteração.

É que, na espécie, as provas acolhidas pela autoridade julgadora recorrida tendem a afetar a natureza das despesas em tela, antes consideradas indedutíveis e depois consideradas dedutíveis. Todavia, o critério jurídico para a realização dos lançamentos continuou sendo o mesmo, a apuração do lucro real, embora o montante deste possa ser reduzido em razão das despesas consideradas dedutíveis. Assim, entendo que as referidas provas colhidas tardiamente podem afetar o presente lançamento. (*destacou-se*)

Para maior clareza, convém transcrever o voto condutor do mencionado acórdão embargado, nº 9101-002.114:

Chamo atenção para o fato de que a antiga Primeira Câmara não entendeu que, em qualquer circunstância, devem ser aceitas as provas apresentadas após a impugnação, ainda que não configuradas as hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Ao contrário, como acima transcrito, o voto condutor do acórdão assentou que:

Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Isso poderia significar a reabertura do procedimento fiscalizatório e a eternização do processo, com a frustração de seus objetivos. (destaquei)

Contudo, considerou aspectos específicos do processo quanto à produção da prova e, sopesando os princípios que o regem, acolheu-as. Confira-se:

A primeira questão que se põe é definir se esses trabalhos devem ser levados em consideração nessa altura do processo. E essa definição demanda a ponderação de princípios, uma vez que, como já dito, não obstante o processo administrativo fiscal ser informado pelo princípio da verdade material e do formalismo moderado, a inobservância da prática de atos preestabelecidos e de prazos desvirtua o objetivo do processo.

Sopesando os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, entendo que, caso os documentos trazidos com o memorial não permitissem ao julgador formar convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual.

Da análise dos documentos trazidos, a primeira constatação que aflora é de que a possibilidade de verificação do rateio pelo fisco não se resumiria a analisar “planilhas e demonstrativos”, exigindo uma auditoria profunda, tal como as feitas, especialmente, pelo FIECAFI e pela Moore Stephens, cujos relatórios se encontram anexados ao memorial. Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização. Vejase que, ao ser intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às demais empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, o Banco esclareceu ser inviável, face ao sistema de compartilhamento de custos, identificar quais funcionários trabalham para cada uma das empresas. Aduziu que o processo de apuração do montante a ser rateado mensalmente toma como base os valores efetivamente utilizados, bem como os volumes produzidos pelos recursos compartilhados e que, para tanto, utiliza um modelo de apuração de custos, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos ou diretamente às empresas através da medição dos custos das áreas envolvidas. Esclareceu que o rateio abrange um imenso volume de informações, visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do conglomerado, e se dispôs a prestar os esclarecimentos que se fizessem necessários.

Assim, tendo acompanhado a Câmara na decisão ora recorrida e permanecendo com a mesma convicção quanto a apresentação de prova a *posteriori*, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional. *(destaques do original)*

Resta patente, assim, que a interpretação da legislação tributária que regula o momento da prova no processo administrativo fiscal foi orientada pela circunstância específica de o sujeito passivo ter apresentado os elementos de prova em memoriais por ocasião do julgamento do recurso voluntário, e também foi influenciada pela natureza dos elementos apresentados, expressamente consignando-se que *caso os documentos trazidos com o memorial não permitissem ao julgador formar convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual*.

Constata-se, portanto, que há substancial dessemelhança entre tais circunstâncias fáticas e as presentes nestes autos, nos quais provas somente foram juntadas depois do julgamento do recurso voluntário, por ocasião de embargos, e, para além disso, foram acompanhadas de pedido de conversão do julgamento em diligência para complementação das análises que se fizessem necessárias.

Quanto ao segundo paradigma, acórdão nº 3301-002.283, a Contribuinte aduz, em recurso especial, que referida decisão *reconheceu que os documentos apresentados antes de decisão administrativa final devem ser devidamente apreciados, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte*. Contudo, embora esta referência conste de sua ementa, nada neste sentido foi exposto em seu voto condutor. Talvez por isso, aliás, a Contribuinte se limite a referir o que consignado na ementa do paradigma ao demonstrar analiticamente a divergência.

De fato, o caso analisado no paradigma tratava de crédito presumido de IPI, e nele verificou-se várias diligências antes do julgamento em 1ª instância, no qual se concluiu, por maioria de votos, que a interessada não fazia jus ao direito pleiteado. Em recurso voluntário, a discussão se deu em torno de sua caracterização como sociedade comercial exportadora e, reformada a decisão de 1ª instância neste ponto, o Colegiado do CARF avançou na análise do crédito e adotou o voto vencido da decisão recorrida para reconhecer o crédito pleiteado.

A única discussão no paradigma acerca da apreciação de documentos diz respeito a nulidades declaradas pelas autoridades julgadoras de 1ª instância em razão de despachos proferidos por autoridades competentes para aquele exame.

Assim, referida decisão também não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado pela Contribuinte.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.999 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11610.003491/2003-30