

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

PROCESSO	13005.000980/2008-16
ACÓRDÃO	9101-007.088 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	TANAGRO S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

DESSEMELHANÇA FÁTICA

Quando o acórdão recorrido e o paradigma possuem dessemelhança fática a suscitar questões jurídicas diversas, inexistente divergência jurisprudencial a ser dirimida. No recorrido, inexistente qualquer ponto de partida, por mínimo que seja, acerca da questão deduzida em sede recursal. Por seu turno, o paradigma apresenta contexto fático bem particular, em que a argumentação/comprovação apresentada em sede de recurso voluntário está vinculada àquela deduzida já por ocasião da manifestação de inconformidade e dialoga com a decisão de primeiro grau.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram do presente 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 Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1201-004.095, de 14 de outubro de 2020, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação a três matérias, das quais se deu seguimento a uma: ***“Inocorrência de preclusão quanto à argumentação/matéria deduzida originalmente em Recurso Voluntário, mas vinculada à discussão da matéria em litígio”***.

Deixo de reproduzir a ementa do acórdão recorrido, em razão de não constar parte representativa do dissídio. No seu lugar, transcrevo partes do relatório e do voto condutor:

Relatório

(...)

O Despacho Decisório (e-fls. 112), com ciência em 26/05/2008 (e-fls. 118) reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado até o valor de R\$ 23.150,10, denegando o restante ao fundamento de não comprovação de retenções de IRRF por falta de apresentação dos respectivos comprovantes.

Contra o Despacho Decisório, a ora Recorrente interpôs Manifestação de Inconformidade (fls. 120), admitindo parcialmente as glosas efetuadas, porém insurgindo-se contra o não reconhecimento do valor de R\$ 78.220,13. Em síntese, alegou a homologação tácita.

(...)

Voto

(...)

Não conhecimento de alegação extemporânea

Alegou a Recorrente que a decisão de primeira instância deixara de considerar retenções na fonte as quais teriam sido devidamente contabilizadas e tido suas receitas tributadas.

Tal alegação, contudo, não foi formulada na Manifestação de Inconformidade, e nem, por conseguinte, enfrentada pela DRJ, tratando-se de matéria preclusa. Assim, deixo de conhecer desta alegação.

Foi oferecido, como paradigma de interpretação divergente, o Acórdão nº 9101-004.599, cuja ementa abaixo transcrevemos:

ARGUMENTAÇÃO DEDUZIDA APENAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO, MAS VINCULADA A PROVA DOCUMENTAL JUNTADA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

A legislação de regência do processo administrativo fiscal não veda a apresentação, em recurso voluntário, de novas razões de direito vinculadas a prova documental juntada em manifestação de inconformidade. A tardia argumentação somente retira do sujeito passivo o direito de ter sua defesa apreciada, também, pela autoridade julgadora de 1ª instância.

O despacho de fls. 369-378 deu seguimento ao recurso em relação à matéria já apontada, nos seguintes termos:

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, neste juízo prévio de admissibilidade.

De fato, como demonstrado pela recorrente, em ambos os casos a controvérsia gira em torno de alegado direito creditório de IRPJ com base em saldo negativo apurado, composto por IRRF relativo a aplicações financeiras.

Tanto no acórdão paradigmático, quanto no acórdão recorrido, não há nenhuma prova *nova* juntada aos autos em sede de recurso voluntário. Não se trata, portanto, de preclusão à apresentação de provas.

No acórdão paradigmático, os excertos já aqui transcritos evidenciam que se tratava de prova documental (no caso, DIPJ retificadora) *já apresentada em sede de manifestação de inconformidade*. E, no caso recorrido, verifica-se que a única prova juntada ao recurso (no caso, cópia de uma das páginas do Livro Razão, à fl. 201) *é mera cópia de documento que já constava nos autos* à fl. 90, em meio a diversas outras páginas do Livro Razão.

Tanto num quanto noutro caso o colegiado *a quo* recusou-se a analisar determinada alegação recursal relativa à comprovação do IRRF que compunha o saldo negativo reclamado, sob o fundamento de se tratar de *matéria preclusa, por não impugnada*.

No acórdão paradigmático, entendo que os seguintes trechos transcritos pela recorrente evidenciam a existência da prova nos autos anteriormente ao recurso voluntário, e sintetizam a decisão lá adotada, pela reforma do entendimento do acórdão a quo que reconheceu a preclusão alegando tratar-se de *matéria não impugnada*:

“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.”

Estando demonstrada a divergência alegada, portanto, o recurso deve ter seguimento com relação ao ponto, que pode ser resumido como “*preclusão quanto a argumentação/matéria considerada não impugnada*”.

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 386-393, em que não questiona o conhecimento, mas apenas o mérito, nos seguintes termos:

10. Como é de todos sabido, só é lícito deduzir novas alegações, em supressão de instância, quando relativas a direito superveniente, competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou por expressa autorização legal.

11. As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em ônus processual, pois, embora o ato possa ser praticado e é instituído a seu favor, caso não seja praticado no tempo certo, surgem para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de praticá-lo posteriormente, ocorrendo o fenômeno processual denominado de preclusão.

12. Daí, não tendo a contribuinte deduzido a tempo, em primeira instância, as razões apresentadas apenas na fase recursal não devem ser analisadas, sob pena de ofensa ao devido processo legal.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

CONHECIMENTO

O quadro fático do paradigma está bem representado no voto vencedor, que abaixo transcrevemos:

Constata-se nos autos que a Contribuinte, em 29/05/2009, transmitiu Pedido Restituição – PER de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2008. Em 21/08/2009 obteve liminar em mandado de segurança para apreciação de seu pedido e em 03/09/2009 seu pedido foi indeferido porque ainda não apresentada a DIPJ correspondente, e também porque inviável a realização de diligência no prazo concedido judicialmente para análise do pedido. Em 21/09/2009, a Contribuinte apresentou pedido de reconsideração do despacho que não examinara o mérito da restituição, indicando que antecipou a apresentação da DIPJ cujo prazo de entrega seria 16/10/2009, e observando que as orientações em casos semelhantes seria previamente intimar o sujeito passivo, e não negar-lhe o crédito por não entrega da DIPJ. A DIPJ original apresentada pela Contribuinte

consta às e-fls. 45/73, mas também foi juntada pela autoridade fiscal às e-fls. 101/115.

Em paralelo, a autoridade fiscal identificou que, embora confirmadas em DIRF as retenções na fonte sofridas pela Contribuinte, nenhuma receita havia sido informada na DIPJ do ano-calendário 2007, nem mesmo na DIPJ do ano-calendário 2008, já entregue, razão pela qual representou à Delegacia de Fiscalização para verificação de indícios de omissão de receita em 03/03/2010. Na sequência, outro despacho de indeferimento do pedido de restituição foi proferido em 05/03/2010, porque não confirmado o oferecimento à tributação das receitas vinculadas às retenções na fonte deduzidas na apuração do saldo negativo.

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de

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

[seguir transcrição dos dispositivos]

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:

[seguir transcrição dos dispositivos]

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 uma 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:

[seguir transcrição]

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.

(meu destaque)

O paradigma apresenta contexto fático bem particular, em que a argumentação/comprovação apresentada em sede de recurso voluntário está vinculada àquela deduzida já por ocasião da manifestação de inconformidade e dialoga com a decisão de primeiro grau.

No recorrido, inexistente qualquer ponto de partida, por mínimo que seja, acerca da questão deduzida em sede recursal. Na manifestação de inconformidade, o contribuinte alega homologação de valores e apenas em recurso voluntário aduz que teria juntado provas nos autos da retenção de tributos e do oferecimento à tributação das respectivas receitas. Destaca-se ainda que, em declaração de voto, se conhece do tema, mas nega-se provimento por ausência de prova.

Enfim, as situações fáticas são bem distintas e, portanto, inaptas a suscitar divergência interpretativa da legislação tributária.

Por tais razões, entendo que o recurso não deve ser conhecido.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes