



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.720020/2006-22
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.481 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de março de 2023
Recorrente GRENDENE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EM FACE DE DECISÃO MONOCRÁTICA DE REJEIÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. POSSIBILIDADE. Consideram-se incluídos no acórdão os fundamentos expressos em decisão monocrática de rejeição de embargos de declaração.

NEGATIVA DE APRECIÇÃO DE DOCUMENTOS TRAZIDOS EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, concernentes a prova documental trazida em recurso voluntário ou a documento original apresentado em embargos para confirmação de cópia juntada em recurso voluntário, sem referir, como no recorrido, documentos novos, trazidos apenas em embargos de declaração, estes rejeitados em exame de admissibilidade sob o entendimento de somente serem passíveis de apreciação os documentos integrantes dos autos por ocasião da decisão do recurso voluntário. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, cada um por fundamentos distintos, os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto às fls. 587-611, ao qual foi dado seguimento pelo Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF por meio do despacho de fls. 726-732.

A referida autoridade aduz na abertura do seu despacho que o recurso foi interposto contra o acórdão n.º 1402-001.806, de 28/08/2014 (fls. 491/497), que negou provimento ao recurso voluntário.

Após a análise das razões oferecidas pelo recorrente deu seguimento parcial nos seguintes termos:

Diante do exposto, com fundamento nos artigos 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, **NEGO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pelo Contribuinte, apenas em relação à terceira matéria suscitada (que diz respeito à exclusão da reversão de provisão, no cálculo do lucro da exploração, cuja adição da respectiva provisão havia sido glosada pela fiscalização). **Em relação à juntada de provas em sede de embargos de declaração, DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial.

(nosso negrito)

Houve ainda agravo pelo recorrente (fls. 740-747), mas rejeitado pelo despacho de fls. 771-777.

Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria da Fazenda Nacional às fls. 5.634-5.638.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Com a devida vênia, discordo do entendimento da autoridade que deu seguimento ao recurso.

A matéria a que se deu seguimento ao recurso não foi tratada no acórdão de piso, mas sim no despacho do Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, que rejeitou os embargos de declaração propostos, às fls. 572-573.

Isso é tão claro que o próprio recorrente, na sua peça, faz expressa referência ao citado despacho, bem como transcreve seus trechos. Ademais, aduz que o entendimento do **Presidente** e não da turma julgadora diverge do entendimento de outras turmas e câmaras do CARF (vide parágrafos 18 e 19 do recurso especial).

Pois bem, nos termos do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, cabe recurso especial contra “**decisão** que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF”.

O vocábulo “decisão” é usado pelo referido diploma normativo apenas para os atos decisórios emanados por órgãos colegiados. Não há um único dispositivo que use o referido termo para tratar de atos monocráticos. Tais atos proferidos por uma única pessoa são designados sempre como “despacho”, um dos quais é aquele em que consta a interpretação atacada, ou seja, o despacho que conhece ou rejeita os embargos de declaração, conforme podemos constatar nos §§ 4º e 7º, art. 65 do Regimento do CARF.

Ademais, as disposições regimentais possuem esteio legal. O recurso especial é remédio processual com esteio legal. Nos termos do §2º, art. 37 do Decreto n.º 70.235/1972, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, “Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do **acórdão** ao interessado”.

Ora, esse recurso só pode ser manejado no caso de divergência de interpretação entre decisões de órgãos colegiados e não relativamente a decisões monocráticas.

Ante ao exposto, voto por não conhecer o recurso especial interposto.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O litígio instaurado nestes autos dizia respeito ao reconhecimento parcial de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2004 e objeto de pedido de restituição e declarações de compensação. Houve glosa de imposto de renda no exterior por falta de comprovação e glosa parcial de redução do imposto por ajustes na apuração do lucro da exploração. Ambas glosas foram mantidas no julgamento do recurso voluntário, objeto do Acórdão n.º 1402-001.806.

A Contribuinte opôs embargos de declaração nos quais, como expresso no exame de admissibilidade, afirmou que *a decisão teria incorrido em falta de clareza na análise de prova documental apresentada para comprovar o recolhimento de imposto no exterior, e também teria se mostrado incoerente ao desconsiderar a exclusão efetuada pela embargante em relação à reversão das provisões indedutíveis e ao mesmo tempo desconsiderar a adição dessas mesmas provisões no cálculo do lucro da exploração*. Os embargos foram rejeitados sob os seguintes fundamentos:

A decisão foi clara em afirmar que os documentos que integravam o processo não eram hábeis a demonstrar as alegações, decisão essa devidamente justificada.

Juntamente com os embargos de declaração, a interessada traz novos elementos de prova e com base neles suscita irregularidades no julgamento. Ora, se tais documentos não constavam dos autos quando da apreciação do recurso não poderiam subsidiar a alegação de omissão ou contrariedade no julgado.

Ratifica-se: A análise foi feita com base nos documentos que constavam do processo no momento do julgamento. Sob essa ótica, dentro do princípio da persuasão racional do julgador o colegiado entendeu pela insuficiência probante. Não houve qualquer mácula no procedimento.

O recurso especial foi interposto sob o entendimento de que *o v. acórdão recorrido, complementado pelo r. despacho que rejeitou os Embargos de Declaração, contraria o entendimento* de outros Colegiados acerca da *possibilidade de juntada posterior de documentos*, e neste ponto teve seguimento quanto às provas de pagamento de imposto realizado no exterior em face do paradigma n.º 03-04.194, rejeitando-se a arguição baseada na Resolução n.º 108-00.407 e no terceiro paradigma n.º 2202-00.417. Quanto aos documentos relativos à exclusão da reversão da provisão no cálculo do lucro da exploração, o recurso especial teve seguimento em face do paradigma n.º 03-04.382. Houve arguição, também, de divergência jurisprudencial acerca de ajustes por provisões indedutíveis na apuração do lucro da exploração, mas foi negado seguimento ao recurso especial neste ponto, bem como rejeitado o agravo apresentado.

A PGFN não contestou a admissibilidade parcial do recurso especial, mas o I. Relator compreende que a divergência jurisprudencial não pode ser estabelecida em face do que decidido no despacho de admissibilidade dos embargos de declaração.

É certo, como expresso pelo I. Relator, que o recurso especial somente está previsto em face de decisões veiculadas em acórdãos, assim como o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, repetindo o dispositivo constante do Regulamento aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009 – vigente na data de interposição do recurso especial sob análise – somente cogita de acórdãos como paradigmas de divergência. Contudo, os despachos que rejeitam embargos de declaração podem expressar fundamentos que passam a integrar o acórdão recorrido, como inclusive reconhecido no Manual de Admissibilidade de Recurso Especial, versão 3.1, dezembro/2018 (p. 39):

Para fins de análise da existência de prequestionamento, considera-se integrado ao acórdão recorrido o conteúdo do despacho de rejeição dos Embargos de Declaração.

Situações exemplificativas:

■ Matéria suscitada em Recurso Voluntário mas não apreciada no acórdão recorrido, sem oposição de Embargos

O acórdão recorrido não se manifestou sobre a decadência suscitada no Recurso Voluntário e manteve o lançamento formalizado. O sujeito passivo não opôs Embargos e, em sede de Recurso Especial, indica paradigma que cancelou a exigência, declarando a decadência suscitada no Recurso Voluntário. Nesse caso, como o Colegiado do recorrido não se manifestou sobre a decadência, tampouco foi provocado a manifestar-se por meio de Embargos, não há prequestionamento.

■ Matéria suscitada em Recurso Voluntário e objeto de Embargos rejeitados sob o fundamento de que a sua apreciação não era obrigatória

O sujeito passivo apresentou Embargos alegando omissão acerca de argumentos apresentados no Recurso Voluntário mas não apreciados no respectivo acórdão. Os Embargos foram rejeitados pelo Presidente da Turma em exame de admissibilidade, sob o fundamento de que o Colegiado não estava obrigado a manifestar-se sobre argumentos subsidiários, se já apresentou fundamentos suficientes para a conclusão adotada. Nesse caso, a divergência alegada em Recurso Especial deve ser analisada considerando-se que só houve prequestionamento acerca da necessidade ou não de o Colegiado manifestar-se sobre os argumentos subsidiários.

■ Matéria suscitada em Recurso Voluntário e objeto de Embargos rejeitados sob o fundamento de que houve apreciação

O sujeito passivo apresentou Embargos apontando omissão acerca de recolhimentos que reduziriam o valor lançado, alegados em Recurso Voluntário. Em exame de admissibilidade, o Presidente da Turma rejeitou os Embargos, sob o fundamento de que a matéria fora apreciada no acórdão recorrido. Nesse caso, a divergência alegada em Recurso Especial deve ser analisada considerando-se o acórdão recorrido e os fundamentos apresentados para rejeição dos Embargos.

No caso de falta de prequestionamento e ausência de indicação de paradigma, o despacho tem de ser fundamentado nesses dois óbices, já que qualquer um deles, individualmente, já inviabilizaria o seguimento do recurso.

O caso presente não está retratado em nenhuma das *situações exemplificativas* acima. Aqui, a Contribuinte trouxe novas provas em embargos de declaração e o Presidente do Colegiado *a quo* negou-lhes conhecimento, validando a decisão embargada por inexistir omissão em face do que deveria ser apreciado naquele momento.

A discussão acerca da rejeição de embargos de declaração ganha relevo no contencioso administrativo quando o Novo Código de Processo Civil passa a, expressamente, admitir a possibilidade de prequestionamento ficto ao estipular que:

Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de manifestar e ajustar seu entendimento acerca deste dispositivo ao reformular admissibilidade de recurso especial objeto do Acórdão n.º 9101-005.848, mas isto em situação mais complexa, que dizia respeito a matéria não decidida no acórdão recorrido e suscitada em embargos rejeitados em exame de admissibilidade. Diversamente do originalmente cogitado no exame de admissibilidade daquele recurso especial, esta Conselheira concluiu que, dadas as distintas competências do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, inexistiria decisão ficta do Colegiado *a quo* que pudesse ser confrontada com decisão divergente, mas apenas eventual vício processual que poderia ser trazido à instância especial de julgamento administrativo se demonstrada divergência em face de decisão de outro Colegiado que adotasse distinta solução processual, com vistas a se determinar se o Colegiado *a quo* deveria, ou não, suprir ou sanar o vício antes apontado em embargos de declaração.

No presente caso, como já dito, a discussão que a Contribuinte pretende estabelecer é a possibilidade de se trazer novas provas em embargos de declaração para apreciação do Colegiado embargado. Em tais circunstâncias, a divergência jurisprudencial restaria demonstrada diante de paradigma que apreciasse provas trazidas em circunstâncias semelhantes. A rejeição dos embargos pelo Presidente do Colegiado *a quo*, assim, não poderia ser ignorada, prestando-se a integrar o acórdão recorrido e evidenciar que o Colegiado *a quo* não apreciou os documentos porque eles não estavam juntados aos autos antes do julgamento do recurso voluntário.

Na parte admitida de seu recurso especial, a Contribuinte aduz que *a assertiva contida na r. decisão recorrida, no sentido de que se documentos juntados posteriormente não constavam dos autos quando da apreciação do recurso não poderiam subsidiar as alegações da Recorrente diverge do entendimento exarado por essa própria E. CSRF no Acórdão CSRF/03-04.194*. Isto porque referido paradigma invoca o princípio da verdade material para afirmar a possibilidade de apreciação de *provas materiais carreadas para os autos, seja na fase recursória ou em qualquer outra*. Em nota de rodapé, a Contribuinte complementa que *de acordo com o art. 64 do RI do CARF, Embargos de Declaração são considerados recurso*.

Esta Conselheira já reformulou compreensão semelhante à expressa no exame de admissibilidade, como consignado no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.711¹:

Esta Conselheira, à época atuando na assessoria da Presidência do CARF, propôs o acolhimento do agravo da Contribuinte para conhecer do recurso especial acerca da preclusão declarada em relação a provas trazidas depois do recurso voluntário.

Em exame de admissibilidade afirmara-se a dessemelhança entre os casos comparados porque no recorrido foi declarada a preclusão em razão da *pretensão do Recorrente de juntar outras provas por ocasião da sustentação oral, por estar já configurada a preclusão e por serem tais provas desnecessárias para resolução da lide*, ao passo que no paradigma *os autos do processo, como já demonstrado, possuem todos os elementos de prova, de convicção para resolução lide, prevalecendo o princípio da verdade material, sendo dispensável ou prescindível a juntada de outras provas documentais ou a realização de diligência/perícia técnica*. Este entendimento foi revertido em sede de agravo sob o pressuposto de que a circunstância específica da suficiência das provas nos

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente), e divergiu na matéria o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que conhecia do recurso especial.

autos dos casos comparados não afetava a divergência, na medida em que o paradigma, para declarar a preclusão, se valeu expressamente do art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72 e afirmou a prevalência do princípio da verdade material para afastar aquela e afirmar o direito de o sujeito passivo ver sua prova apreciada no contencioso administrativo, ainda que tardiamente juntada.

Contudo, esta Conselheira constatou, em exames posteriores, que o paradigma n.º CSRF/03-04.371 analisou caso no qual as provas tardiamente juntadas foram apresentadas por ocasião da interposição do recurso voluntário, como expresso em seu relatório:

A Colenda Terceira Câmara do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão n.º 303-30.249, de 21/05/2002, deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte acima indicado, acolhendo Laudo Técnico **trazido quando da apresentação do referido Recurso**, reduzindo o valor tributável — Valor da Terra Nua — do imóvel sob discussão a patamar inferior ao VTNm fixado pela SRF para o Município onde se localiza o mesmo. (*negrejou-se*)

Como já afirmado em análises anteriores, ainda que o voto condutor do paradigma não receba ressalvas dos demais Conselheiros do Colegiado que o acompanham, a decisão do Colegiado se dá em razão dos fatos que lhe são relatados, razão pela qual somente se pode extrair do paradigma que a 3ª Turma da CSRF validou a admissibilidade de prova documental trazida em recurso voluntário, podendo se cogitar, inclusive, que tal se deu porque o documento trazido, como também relatado no paradigma, apresentava valor tributável em *patamar inferior ao VTNm fixado pela SRF para o Município onde se localiza o imóvel*.

Tratava-se, no referido paradigma, de objeção da PGFN trazida à instância especial em face da admissibilidade de provas trazidas em recurso voluntário. Assim, não há similitude fática com o caso presente, em que se discute a admissibilidade de provas trazidas em embargos de declaração. Como bem demonstrado na anotação feita pela Contribuinte em rodapé, sequer há, no paradigma, a expressão de que os embargos de declaração integrariam a dita “fase recursória”.

No segundo ponto de divergência admitido, a Contribuinte refere a *necessidade de conversão do julgamento em diligência diante de indício de prova*, vez que o Colegiado a quo julgou o recurso voluntário improcedente *ao argumento de que não teria sido provada a constituição da provisão que afetou o cálculo do lucro da exploração*, mas foi posteriormente revertida. A juntada destes documentos em embargos de declaração foi desconsiderada com a rejeição dos embargos, e quando do julgamento do recurso voluntário haveria *indícios nos autos de que a argumentação do contribuinte poderia, efetivamente, levar a reversão da lide*, e assim a conversão do julgamento em diligência *era medida que se impunha por dever de ofício*, inclusive no julgamento dos embargos de declaração, como teria se dado no paradigma n.º CSRF/03-04.382.

Contudo, como bem exposto pela Contribuinte, no referido paradigma *foi mantido por essa C. CSRF acórdão em que se determinou a conversão em diligência para averiguação referente a documentos juntados posteriormente ao recurso*, isso com base no direito-dever da Administração de rever seus atos, *mormente diante de indícios que apontem para a procedência do pleito do administrado, em respeito aos já mencionados princípios da verdade material e informalismo do processo administrativo*. O pressuposto desta decisão, portanto, é a existência de *indícios que apontem pra a procedência do pleito do administrado*. Ou seja, há um juízo de valor acerca das provas apresentadas no caso concreto, o que constitui circunstância fática

específica que somente poderia ser assemelhada ao caso destes autos mediante exame de seus contornos gerais.

Os contornos do caso analisado no paradigma não estão nele expostos, porque a Contribuinte trouxe, apenas, o julgamento de embargos opostos contra o julgado anterior, que deixaram de *analisar a preliminar levantada pela Fazenda Nacional no que concerne à juntada de documentos, pelo contribuinte, em sede de recurso voluntário*. O acórdão embargado – n.º CSRF/03-03.974), por sua vez, assim relata o procedimento do Colegiado *a quo* contestado no recurso fazendário:

Mantida a exigência pela decisão da autoridade julgadora de primeira instância, pelo fato de a empresa não haver comprovado a entrega das guias de Importação, dentro do prazo regularmente fixado (art. 432 do RA e Portaria do DECEX), o contribuinte apresentou recurso voluntário dirigido ao Terceiro Conselho de Contribuintes. Arguiu que a referida GI foi apresentada dentro do prazo estabelecido na Portaria DECEX 08/91 e alteração subsequente, devidamente liberadas com anuência da Suframa, e junta cópias. Em julgamento de 16 de setembro de 1999, houve por bem a douta Segunda Câmara baixar o processo em diligência à repartição de origem para examinasse e verificasse a regularidade dos referidos documentos (Res. N.º 302-0.926). No cumprimento da diligência, foi juntada a via original da GI n.º 2-96/40199-3 emitida em 31.10.1996 (fl. 178/182), sendo o processo devolvido à Câmara e julgado, com a informação de que, instado a se manifestar, o contribuinte não o fez, porém.

Como se vê, a diligência promovida se limitou a comprovar a veracidade da cópia do documento trazido em recurso voluntário. A disparidade com a situação fática destes autos é patente, vez que a deficiência probatória apontada no voto condutor do acórdão recorrido desqualifica os documentos como início de prova. Veja-se:

No que se refere à exclusão do valor de R\$ 6.271.333,01; entende a recorrente que por coerência deveria ser objeto de estorno com o argumento de que se a adição de provisões indedutíveis deve ser desconsiderada, o mesmo se aplicaria as exclusões.

De acordo com ficha do Razão trazida aos autos, o valor em questão refere-se a “Fretes a pagar” conta essa integrante do passivo. O documento em questão apenas relaciona os lançamentos na conta e não permite identificar se e como foi constituída uma provisão a partir daí. Nesses termos, impossível vislumbrar as razões que levaram o sujeito passivo à exclusão sob exame o que impede decidir pelo estorno.

Em circunstâncias assim dessemelhantes, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões para concordar com a conclusão do I. Relator e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA