



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13502.721207/2014-16
ACÓRDÃO	9101-007.465 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	NORDESTE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

PROVAS NÃO DEMANDADAS NO PROCEDIMENTO FISCAL. APRESENTAÇÃO DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas em recurso voluntário, mas que não haviam sido antes demandadas, nem mesmo no curso do procedimento fiscal, e que se prestaram, em verdade, a evidenciar a insuficiência acusatória que resultou na exoneração parcial da exigência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas com respeito à pretensão de reforma do recorrido por apreciação de provas juntadas depois da impugnação, e no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

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, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-002.605, na sessão de 20 de junho de 2017, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para exonerar o crédito tributário referente a inclusão das receitas com venda de sucatas e recuperação de créditos tributários no cálculo do Lucro da Exploração.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUDENE. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO.

O instituto do Lucro da Exploração contém método de cálculo destinado ao *isolamento* e à *extração* do resultado de uma determinada atividade do contribuinte, expressa e especificamente sujeita a um benefício fiscal objetivo, não alcançando todas as receitas e despesas da pessoa jurídica.

Mesmo dentro do cenário contábil inaugurado pela Lei nº 11.638/2007 e dos ajustes promovidos pela Lei nº 11.941/2009, os valores percebidos a título de subvenção de investimento não devem compor o cálculo do Lucro da Exploração que trata o art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Ainda que seja dada pela empresa *destinação diversa* aos valores percebidos por subvenção de investimento, a determinação legal de sua adição na apuração do lucro real não é capaz de alterar sua natureza jurídica, transmutando-se para subvenção de custeio ou outro componente da receita operacional.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUDENE. VENDA DE SUCATA.

Se o benefício objetivo redutor do IRPJ e Adicionais não Restituíveis abarca a fabricação de determinado material ou composto, a sucata feita dessa substância está igualmente abrangida na benesse, devendo a receita percebida pela sua venda compor o Lucro da Exploração.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUDENE. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

Não havendo no lançamento de ofício a investigação ou o aprofundamento sobre a origem do tributo efetivamente recuperado pelo contribuinte, compondo a acusação fiscal apenas a discordância sobre a classificação contábil de tal evento, não pode ser, ao longo do processo administrativo, questionado tal fato desconsiderado pela Fiscalização.

O ICMS é tributo que típica e notoriamente onera as operações mercantis das empresas, concorrendo diretamente para o cálculo do lucro operacional. A recuperação de tributos pagos e de despesas deduzidas visa à recomposição do efetivo resultado percebido, em face da redução anteriormente promovida.

O valor da recuperação do ICMS incidente sobre as operações objeto de benefício fiscal redutor do IRPJ e Adicionais não Restituíveis deve compor o Lucro da Operação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PENALIDADES. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. MULTA DE OFÍCIO.

O conhecimento de alegações referentes a violação de princípios constitucionalmente prestigiados, como fundamento para o afastamento ou redução de multas, é vedado aos membros deste E. CARF, seja por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 ou da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

FALTA DE DECLARAÇÃO DE RECEITAS ESCRITURADAS. IMPROCEDÊNCIA.

Na receita informada na DIPJ não se incluem o IPI e o ICMS Substituição Tributária. Comprovado que a receita efetivamente tributável declarada não foi inferior à receita escriturada, deve ser cancelada a exigência.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2010 a partir *de constatação da superestimação do Lucro da Exploração e da suposta falta de declaração de receitas escrituradas*. A autoridade julgadora de 1ª instância afastou esta última infração e submeteu a exoneração a reexame necessário (e-fls. 10125/10135). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para *exonerar o crédito tributário referente a inclusão das receitas com venda de sucatas e recuperação de créditos tributários no cálculo do Lucro da Exploração* (e-fls. 10307/10330).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 03/08/2017 (e-fl. 10331) e em 09/08/2017 retornaram ao CARF veiculando embargos de declaração (e-fls. 10332/10336), apreciados no Acórdão nº 1402-002.988, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. JUSTIFICATIVA DO CONHECIMENTO DE PROVAS JUNTADAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Devem ser acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissão contida nas razões de decidir dos Acórdãos, quando confirmada a presença de tal lapso.

CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. ART. 16 DECRETO 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE. FACULDADE DO JULGADOR.

As prescrições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 devem ser interpretadas sistematicamente, considerando suas próprias exceções e outras disposições do próprio texto de tal Decreto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da razoabilidade e da racionalidade do processo administrativo fiscal.

É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada após a Impugnação, quando esta revela possuir efetivo valor probante, incidente na formação do livre convencimento motivado e na resolução da lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer parcialmente dos embargos e na parte conhecida acolhê-los, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada.

Foi rejeitada a existência de omissão acerca do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e suprida a omissão acerca do art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72. A decisão dos embargos foi encaminhada para conhecimento da PGFN em 16/05/2018 (e-fl. 10353), e os autos retornaram ao CARF em 22/05/2018 com a interposição de recurso especial no qual a Fazenda aponta divergência jurisprudencial com base nos paradigmas nº 3402-002.213 e 3403-002.156, que restou reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 10373/10378, do qual se extrai:

Na decisão recorrida, acolheu-se parcialmente o recurso voluntário (para exonerar o crédito tributário referente à inclusão das receitas com vendas de sucatas e recuperação de créditos tributários no cálculo do lucro da exploração) com base em documento/argumento juntado após a Impugnação.

Já nos paradigmas, entende-se que não se toma conhecimento de argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância. As provas apresentadas na fase recursal consideram-se precluídas.

Pelo exposto, constata-se a divergência de decisões, necessária à admissibilidade do recurso especial e capaz de ensejar a subida dos autos ao exame da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A PGFN demonstra a divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

2. DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

2.1 DO REQUISITO DO ART. 67, § 1º DO RICARF.

Inicialmente, convém demonstrar de forma objetiva, a legislação que foi interpretada de modo divergente: arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 e arts. 300 e 302 do CPC.

Nos tópicos seguintes, a demonstração da divergência ocorrerá de modo detalhado.

2.2 DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

O entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Câmara *a quo*, e está representado em acórdãos, cujas ementas estão abaixo reproduzidas na forma do art. 67, §9º do RICARF:

Processo nº 15374.901175/200821

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3403-002.213 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de maio de 2013

Matéria COFINS

Recorrente FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES DO IRB

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. **PRECLUSÃO.** O art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise de documento que já estava disponível quando da interposição da manifestação de inconformidade, **apresentado pelo postulante somente em sede de recurso voluntário, implica supressão de instância.** COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. EXISTÊNCIA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. CASOS DE DILIGÊNCIA. Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Se a verificação da existência e da liquidez for possível a partir da documentação apresentada pelo postulante, mas demandar procedimento de verificação fiscal/contábil, cabível a realização de diligência. Não se presta a diligência a suprir deficiência probatória a cargo do postulante. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Destaque nosso)

Processo nº 10875.903653/200953

Recurso nº 1 Voluntário

Acórdão nº 3403-002.156 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 21 de maio de 2013

Matéria PIS PEDIDO DE RESTITUIÇÃO PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Recorrente LABORATÓRIOS PFIZER LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES E **PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.** Consideram-se precluídos, não se tomando

conhecimento, os argumentos e **provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.**

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas dos créditos alegados, de acordo com o sistema de distribuição da carga probatória adotado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2001

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Destaque nosso)

Diversamente do acórdão recorrido que concedeu provimento parcial ao recurso com base em documento/argumento juntado a destempo (novas informações, esclarecimentos e documentos previstos às fls. 279), a análise dos paradigmas indica que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação, considerando-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto. Ao contrário do julgamento recorrido, os paradigmas defendem que não se pode conhecer provas/argumentos que não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, sob pena de ocorrer uma supressão de instância.

A divergência diz respeito à interpretação e aplicação do art. 16, § 4º, do Decreto no 70.235/1972.

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial. *(destaques do original)*

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido nos seguintes termos:

Levando em consideração documentos apresentados a destempo, a Câmara a quo excluiu do lançamento, os fatos geradores correspondentes às CTRC descritas nas planilhas de fls. 16 do recurso voluntário. Verifica-se, portanto, que houve violação ao disposto nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

[...]

Nenhum dos motivos excepcionais previstos nas alíneas foi invocado no r. acórdão para justificar a aceitação de juntada de documento/argumento após a fase impugnatória inicial. Verificada a preclusão, incabível a juntada posterior de documentos.

Quanto ao princípio da verdade real, é certo que deve ser obedecido no PAF, mas caminha ao lado do devido processo legal, o qual incluiu o devido julgamento da causa **por todas as instâncias administrativas**.

A apresentação de novos documentos pelo sujeito passivo em sede recursal, sem amparo na legislação processual administrativa, **implica em supressão de instância**.

O princípio da verdade real não pode ser invocado como socorro para admitir que o processo sofra inversão na ordem lógica de seus atos, o que tolhe a competência das autoridades administrativas de julgamento.

Não há nenhum princípio que seja absoluto, e o princípio da verdade real não pode aniquilar os demais princípios processuais. A sua aplicação foi devidamente regulada pela lei, e deve ser observada, sob pena de esse princípio aniquilar outro, o do devido processo.

Sobre o assunto, segue a jurisprudência:

Acórdão 205-01050:

“(…) PEDIDO DE EVENTUAL JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS. INDEFERIMENTO. O indeferimento do pedido de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa, quando demonstrada sua prescindibilidade. Considerar-se-á como não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, IV c/c §1º do Decreto nº 70.235/72. Recurso Voluntário Provido em Parte”.

Acórdão 103-22937:

“(…) PROVAS DOCUMENTAIS – PRECLUSÃO - A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de qualquer das situações previstas no artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72. (...)”.

Processo nº: 10074.001271/99-86

Recurso nº: 119.953

Acórdão nº 201-77.370

Recorrente: FUTURE TECH DISTRIBUIDORA DE INFORMÁTICA LTDA.

Recorrida: DRJ no Rio de Janeiro - RJ

MULTA REGULAMENTAR. ART. 463, I, DO RIPI/98. A entrega a consumo de produtos de procedência estrangeira sem prova de sua regular importação ou aquisição no mercado interno, sujeita o estabelecimento à inflação de uma multa igual ao valor comercial da mercadoria. PROCESSO ADMINISTRATIVA FISCAL. PRECLUSÃO. A instrução processual é concentrada no momento da impugnação. Considera-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância a juntada posterior e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando caiba ao sujeito passivo o ônus da prova dos fatos modificativos ou extintivos da pretensão fazendária. Recurso negado. (Grifos nossos)

A determinação legal de vedação de juntada de novos documentos tem por fito a preservação das instâncias de julgamento, na medida em que a juntada posterior de documentos implica na **supressão de sua análise pelo órgão de julgamento inferior**.

Se acaso for acatada a juntada posterior de documentos, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade.

Desse modo, deve ser reformada, nesse ponto, a decisão recorrida, vez que proferida com base em documentação juntada a destempo e de modo injustificado. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *para que esta e. Turma anule essa parte do acórdão 1402-002.605 e envie os autos à instância inferior para novo julgamento, preservando-se o devido processo legal.*

Cientificada em 31/07/2018 (e-fl. 10382), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 15/08/2018 (e-fls. 10383/10401). Contudo, sorteados os autos para relatoria do recurso especial fazendário, constatou-se que a petição correspondia, em verdade, a recurso especial. O ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto propôs o saneamento, que foi promovido na sequência, com a negativa de seguimento ao recurso especial conforme e-fls. 10479/10496, e rejeição do agravo conforme despacho de e-fls. 10583/10589, este cientificado à Contribuinte em 05/11/2024 (e-fl. 10595), com a posterior transferência dos débitos definitivamente constituídos para outros autos (e-fl. 10597).

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O primeiro paradigma indicado pela PGFN – Acórdão nº 3403-002.213 -, admitido para caracterização do dissídio jurisprudencial, já foi apreciado por este Colegiado nos seguintes precedentes mais recentes:

- Acórdão nº 9101-005.126: por maioria de votos¹, foi conhecido o recurso fazendário, vencido o relator Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que vislumbrou no paradigma, como motivo complementar para não apreciação das provas trazidas em recurso voluntário, sua insuficiência para demonstração do fato probando, prevalecendo o entendimento expresso em voto vencedor desta Conselheira, de que a divergência restava evidenciada pela premissa do paradigma de que não devem ser apreciados documentos que, trazidos em recurso voluntário, já estavam disponíveis para apresentação em manifestação de inconformidade;
- Acórdão nº 9101-005.474: por unanimidade de votos², foi conhecido o recurso fazendário refutando-se a arguição, em contrarrazões, de que a prova apresentada no paradigma teria sido insuficiente para demonstração do fato probando, mas sob a ótica de que no recorrido foram analisados documentos semelhantes aos apresentados no paradigma, lá não apreciados porque trazidos em recurso voluntário, embora já disponíveis para apresentação em manifestação de inconformidade;
- Acórdão nº 9101-006.136: por maioria de votos³, foi conhecido o recurso fazendário, sendo que esta Conselheira declarou voto reafirmando as premissas do precedente nº 9101-005.474;
- Acórdão nº 9101-006.181: por maioria de votos⁴, foi conhecido o recurso fazendário nos termos expostos pelo relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que alinhou os casos comparados em face da complementação, em recurso voluntário de documentação considerada insuficiente pela decisão de 1ª instância, vencida a divergência que observava a distinção com o recorrido que tratou de encargo probatório em face de lançamento, e não de compensação, como no paradigma; e
- Acórdão nº 9101-006.351: por unanimidade de votos⁵, foi negado conhecimento ao recurso fazendário, mas sob a ótica do relator, Conselheiro

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente), divergindo o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

² 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).

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram os conselheiros Livia De Carli Germano, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira.

⁴ 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, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram os conselheiros Livia De Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca.

⁵ 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 em exercício), e votaram pelas

Luis Henrique Marotti Toselli, que não vislumbrou prequestionamento acerca da *impossibilidade de apresentação de prova em sede recursal*, fundamento do qual esta Conselheira divergiu por identificou prequestionamento em sede de embargos rejeitados, mas concordando com o não conhecimento diante da impossibilidade de se afirmar que a decisão recorrida estaria pautada em novos documentos trazidos em recurso voluntário.

O precedente nº 9101-006.351 também analisou o segundo paradigma aqui admitido - Acórdão nº 3403-002.156 – e o rejeitou pelos mesmos motivos apresentados para o primeiro paradigma. Já nos precedentes nº 9101-005.474 e 9101-006.181, consta que este segundo paradigma foi rejeitado no exame de admissibilidade, sendo que no primeiro está relatada a seguinte motivação para esta rejeição:

Já com referência ao segundo paradigma (Acórdão nº 3403-002.156), os documentos apresentados em recurso voluntário vinculavam-se a uma nova alegação de defesa, divergente daquela esposada em 1ª instância de julgamento. Veja-se:

No recurso voluntário, o interessado inova as explicações sobre a origem do direito creditório e aporta aos autos planilhas que, aparentemente, deduzem das bases declaradas os valores das receitas financeiras. Percebe-se que se trata, não de erro material, como fez-se supor na Manifestação de Inconformidade, mas de verdadeira nova apuração da contribuição.

A atuação tardia do sujeito passivo motivou, assim, a rejeição das provas apresentadas em 2ª instância. Nestes termos há, em verdade, convergência entre o paradigma e o acórdão recorrido porque nenhum deles admite alegação trazida, apenas, em 2ª instância de julgamento.

Ao contrário do que argumenta a agravante, para caracterização da divergência não basta que os acórdãos veiculem discussão acerca das *provas apresentadas em Declarações de Compensação*. A legislação discutida (art. 16 do Decreto nº 70.235/72) traz condições para admissibilidade destas provas e, por esta razão, são relevantes as circunstâncias fáticas verificadas em cada caso, em especial a conduta dos sujeitos passivos em impugnação e em recurso voluntário. Como são distintas as práticas verificadas no acórdão recorrido e no segundo paradigma, impõe-se concluir que, em relação a este, não resta demonstrada a divergência.

Por fim, no precedente nº 9101-007.234 também foi analisado o segundo paradigma nº 3403-002.156, mas sua rejeição, à unanimidade⁶, decorreu de situação específica constatada no recorrido lá confrontado, que apreciou prova juntada desde a manifestação de inconformidade, mas ignorada pela decisão de 1ª instância.

conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

⁶ 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 Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Aqui, a PGFN contesta o acolhimento de provas que a Contribuinte não requereu produzir em primeira instância, nem apresentou uma das justificativas legais para juntada em recurso voluntário. Defende a aplicação do entendimento dos paradigmas de que *não se pode conhecer provas/argumentos que não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, sob pena de ocorrer uma supressão de instância*.

O Colegiado *a quo*, ao apreciar os embargos opostos pela PGFN, rejeitou a omissão apontada acerca do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, vez que não se tratava, ali, de *preclusão de matérias não combatidas na defesa inaugural dos contribuintes*, e, com respeito à omissão acerca do *afastamento do art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72*, o relator, ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, ponderou que:

Apenas registre-se que, como consta do r. Despacho de Admissão, os documentos novos efetivamente conhecidos e mencionados nos fundamentos meritório da decisão relacionam-se a duas *subinfrações*, quais sejam: 1) a inclusão da receita de venda de sucatas no Lucro da Exploração e 2) a manutenção do valor de ICMS pago, recuperado, nesse mesmo cálculo de apuração *especial* (o que culminou nas módicas reduções do valor do lançamento de ofício em R\$ 27.937,50 e R\$ 18.657,52 respectivamente, quando comparado ao valor global e a parcela das Autuações mantida de R\$ 18.740.735,22, esclarecendo, assim, a delimitação dos efeitos de tal apreciação em sede de Recurso Voluntário).

Comprovando a afirmação, confira-se trecho do r. Despacho de Admissão que colaciona a parte decisório do v. Acórdão embargado em que se valeu da nova documentação trazida:

[...]

Pois bem, sanando a omissão apontada e reconhecida, passa-se a discorrer sobre o art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e justificar a aceitação e conhecimento dos novos elementos de prova, acostados após a Impugnação.

Entende-se que o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, incluídos aqui seus §§4º e 5º, deve ser interpretado sistematicamente, considerando suas próprias exceções (o que já demonstra que a vedação processual preclusiva do §4º não se trata de *dogma* processual absoluto) e outras disposições de seu próprio texto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da razoabilidade e da racionalidade do processo administrativo fiscal.

Ora, se com base nesse mesmo Decreto, como reza o seu art. 18, o Julgador pode, espontaneamente, em momento posterior à Impugnação, determinar a realização de diligência, por entender necessários outros elementos (ausentes nos autos) para seu livre convencimento e motivação da sua decisão, porque não poderia aceitar provas, já acostadas aos autos por uma das Partes, quando verifica serem

estas pertinentes ao fundamento do seu julgar, propiciando um desfecho da demanda mais próximo da verdade material e da ontologia⁷ que se revela?

Em derradeiro acréscimo, o princípio da busca pela verdade material, informador do contencioso administrativo brasileiro, preconiza que não poderia haver o desprestígio de provas pertinentes, que tragam consigo potenciais elementos de desfecho da lide, em razão de simplória homenagem à formalidade instrumental do processo e institutos típicos do contencioso judicial.

Frise-se, por fim, que esta C. 2ª Turma Ordinária vem, há muito, em sua jurisprudência, aceitando a juntada, posterior à *defesa inaugural*, de novas provas, procedendo ao seu conhecimento quando pertinentes ao convencimento de seus Julgadores.

Em resumo, não se está diante do reconhecimento do direito ou da prerrogativa do Contribuinte apresentar provas após a Impugnação e, muito menos, do *afastamento* de quaisquer previsões do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Na verdade, entende-se, dentro da hermenêutica sistemática acima apresentada, pela possibilidade, pela faculdade, do Julgador conhecer de elementos trazidos posteriormente aos autos, quando estes mostram-se relevantes para a formação do seu convencimento e do juízo a ser feito como também poderia voluntariamente proceder.

Por tais motivos, entende-se que, quando julgados necessários e relevantes para o convencimento do Conselheiro, documentos novos acostados após a Impugnação podem ser conhecidos, mesmo sem a expressa demonstração da ocorrência de uma das hipóteses do rol trazido nas alíneas do §4 do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e também quando ausente a formalidade da petição individual e específica, mencionada no §5º do mesmo dispositivo. (*destaques do original*)

Acrescente-se que na apreciação original do recurso voluntário, o relator havia introduzido a defesa apreciada nos seguintes termos:

A Fiscalização fundamentou a suposta superestimação do Lucro da Exploração de maneira genérica, aplicando o mesmo entendimento a todos os valores questionados (subvenção de investimento, venda de sucata e recuperação de créditos de tributos), à luz das disposições do art. 19 do Decreto Lei nº 1.598/77 e do Decreto nº 64.214/69, afirmando que estes não são receitas da *atividade incentivada* e estariam claramente incluídos na classificação de *outras receitas*, devendo ser excluídos do cálculo para a obtenção da base do benefício.

Também invoca a interpretação literal prevista no art. 111 do CTN e traz precedentes do E. CARF sobre tema, que arrimam a sua conclusão.

O v. Acórdão endossa o mesmo posicionamento, valendo-se da mesma fundamentação jurídica geral para todos os valores questionados, acrescentando

⁷ Vide: Fabiana Del Padre Tomé. A Prova no Direito Tributário. São Paulo : Noeses, 2005.

ao fundamento previsões do MAJUR do período, da IN nº 267/2002, do Parecer Normativo CST nº 13/1980 e a Solução de Consulta nº 26/2012 da 3ª Região Fiscal.

Ao seu turno, em sede de Recurso Voluntário, a ora Recorrente **modifica e incrementa os termos de sua defesa**, individualmente argumentando sobre a licitude da manutenção de cada um dos valores no cálculo do Lucro da Exploração, trazendo novas informações, esclarecimentos e documentos. *(negrejou-se)*

Assim, embora sem especificar os termos da defesa apresentada em 1ª instância, o voto condutor do acórdão recorrido indica modificação e incremento dos argumentos trazidos em recurso voluntário, a evidenciar similitude com as circunstâncias destacadas do paradigma nº 3403-002.156 para admiti-lo nos precedentes antes citados.

Já o paradigma nº 3403-002.213 tem em conta não homologação de compensação de indébito decorrente de pagamento indevido ou a maior, e o despacho decisório apontou que o pagamento estava integralmente alocado a débito declarado. Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo indicou que o débito correto seria aquele informado em DIPJ e disse já ter enviado DCTF retificadora. A decisão de 1ª instância demandou a juntada de documentos que provassem efetivamente a Cofins devida, e em recurso voluntário o sujeito passivo apresentou balancete que o outro Colegiado do CARF, embora registrando que em tais casos *o julgamento de primeira instância constituirá, em regra, a primeira análise humana do processo*, disse que a análise deste documento *(repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade)* apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância. Observando que na manifestação de inconformidade devem ser juntados, no mínimo, documentos que suscitem dúvida quanto à existência ou liquidez do crédito, o outro Colegiado do CARF afirmou *a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972*.

Embora acrescentando, ao final, *que no caso concreto, ainda que considerado o documento apresentado fora do comando permissivo do Decreto nº 70.235/1972, distante estaria a segurança do julgador para atestar a existência e a liquidez do crédito*, releva notar que nenhuma análise do conteúdo do documento foi expressa para justificar esta insuficiência, a evidenciar que a juntada tardia de documento que o sujeito passivo já dispunha por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade foi o fundamento determinante para a negativa de sua apreciação.

Constata-se, assim, similitude com o recorrido, no qual a Contribuinte juntou provas em recurso voluntário que foram apreciadas sem qualquer avaliação do anterior proceder em impugnação ou da disponibilidade desses documentos para anterior apresentação em impugnação. É válido inferir, dos contextos expostos, que o Colegiado que editou o paradigma não examinaria os documentos trazidos nestes autos.

Adicione-se, ainda, que no paradigma nº 3403-002.156 também está consignado, ao final da manifestação acerca das *provas apresentadas somente na fase recursal*, que:

A propósito dos documentos que instruem a peça recursal, deve-se sublinhar que os mesmos ainda não seriam suficientes para atestar liminarmente a liquidez e a certeza do crédito oposto na(s) compensação(ões) declaradas, principalmente porque encontram-se desamparados da escrituração contábil-fiscal, e demandariam a reabertura da dilação probatória, o que, de regra, como já visto, não se admite na fase recursal do processo.

E nele a negativa de apreciação fica mais claramente calcada na juntada tardia dos documentos porque houve divergência de dois Conselheiros do outro Colegiado do CARF, *que converteriam o julgamento do recurso em diligência para apuração do crédito do contribuinte*.

Confirma-se, dessa forma, que os Colegiados que editaram os paradigmas adotaram interpretação mais restritiva das regras preclusivas expressas no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, evidenciando divergência jurisprudencial em face da condução adotada pelo Colegiado *a quo*.

Note-se, porém, que ao final da demonstração da divergência jurisprudencial, a PGFN enfatiza que *os paradigmas defendem que não se pode conhecer provas/argumentos que não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, sob pena de ocorrer uma supressão de instância*. Contudo, esta menção existente, apenas, no paradigma nº 3403-002.213, não se presta a constituir matéria autônoma no sentido do pedido recursal de que se *anule essa parte do acórdão 1402-002.605 e envie os autos à instância inferior para novo julgamento, preservando-se o devido processo legal*, vez que este tema não foi prequestionado no acórdão recorrido.

O voto condutor do acórdão de embargos bem pontuou que o objeto, ali, era a *omissão do v. Acórdão em expressamente justificar o afastamento do art. 16, §§4º e 5º e do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, para conhecer de novas provas acostadas em Recurso Voluntário, mas sem pretender alterar o entendimento do acórdão ora embargado (vide fls. 10336), o que denota a ausência de potencial efeito infringente*.

De outro lado, os paradigmas indicados não cogitaram do retorno à DRJ pleiteado pela PGFN.

Eventualmente poder-se-ia inferir que a apreciação dos documentos em segunda instância já implicaria o entendimento de que o retorno para apreciação em 1ª instância não é uma obrigação legal. Contudo, a omissão a este respeito evidencia, apenas, que o Colegiado *a quo* não entendeu ser necessário justificar seu proceder, razão pela qual imperiosa era a oposição de embargos de declaração, também, para suscitar interpretação da legislação tributária acerca do tema, ou até mesmo a revisão do julgado diante da constatação de ponto sobre o qual a Turma deveria se pronunciar.

Com esta ressalva, portanto, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas com respeito à pretensão de reforma do recorrido por apreciação de provas juntadas depois da impugnação.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No voto condutor do Acórdão nº 9101-005.190, acolhido por maioria⁸, esta Conselheira consolidou alguns debates estabelecidos neste Colegiado acerca do tema:

Este Colegiado, embora por vezes com base em diferentes fundamentos, tem acompanhado o entendimento do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, alinhado ao acórdão recorrido, como é exemplo o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.927:

[...]

Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

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**; (...)*

§ 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) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

(...)

§ 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. (Grifei)

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no mérito os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento parcial, votando pelas conclusões a conselheira Viviane Vidal Wagner.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, **desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.

Foi precisamente o que ocorreu no caso concreto.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o DARF de R\$1.958,55, visando comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Ocorre que a decisão da DRJ votou no sentido de que apenas a apresentação do comprovante de recolhimento não seria suficiente, e que teria que ter sido disponibilizada documentação complementar, para demonstrar que os valores pagos no DARF teriam sido oferecidos à tributação, e mencionou como exemplos o informe de rendimentos e livros contábeis.

Nesse contexto, ao interpor o recurso voluntário, providenciou a Contribuinte a apresentação de documentação complementar: além da cópia do DARF, foram disponibilizadas a cópia dos livros Diário e Razão no qual consta lançamento dos rendimentos e a cópia do informe de rendimentos da fonte pagadora. Por isso, a turma ordinária do CARF deu provimento ao recurso voluntário.

Enfim, vale registrar que a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

E, no caso em tela, os documentos foram acostados por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Portanto, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela, apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e de natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da PGFN.

A legislação processual, portanto, traz regramento específico para o tema, e a interpretação invocada a partir do paradigma nº 03-04.371 pode ensejar a negativa de sua vigência, na medida em que reconhece a *faculdade das partes de produção de provas a qualquer tempo no processo administrativo*, e até mesmo *com o recurso à Câmara Superior*.

No presente caso, o recurso voluntário foi interposto em 18/11/2008 (e-fl. 655) e a apresentação das provas não apreciadas se deu em 27/04/2016 (e-fls. 778/943). E, neste contexto, o voto condutor do acórdão recorrido, admitindo a eventual aplicação, apenas, da ressalva contida no art. 16, §4º, alínea "c" do Decreto nº 70.235/72, na hipótese de as provas se prestarem a *"dialogar" com a decisão* de 1ª instância, nega-lhes apreciação porque: a) apresentadas *muito tempo depois vencido o prazo recursal e sem qualquer justificativa para a sua intempestividade*; e b) a peça *visa ainda aditar as razões recursais* distintas de *questões de ordem pública*.

Quanto a este último ponto, importa recordar outra manifestação recente deste Colegiado, admitindo a inovação de argumentos em recurso voluntário na forma assim exposta no voto vencedor lavrado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.599⁹

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:

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;

⁹ 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.

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)

[...]

Inferre-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:

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 computo 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.

Assim, o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mormente quando se admite, nesta fase recursal, a contraposição de *atos ou razões* trazidas aos autos na decisão de 1ª instância.

Quanto à apresentação de provas depois de vencido o prazo recursal, esta Conselheira recentemente relativizou esta objeção, diante de circunstâncias específicas, nos termos do seguinte voto declarado no Acórdão nº 9101-004.563¹⁰, proferido na sessão de 3 de dezembro de 2019:

Acompanhei a I. Relatora em sua conclusão de dar provimento ao recurso especial e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos documentos apresentados depois do recurso voluntário em razão das circunstâncias específicas, presentes nestes autos, a seguir relatadas.

O litígio em questão tem origem em Declarações de Compensação – DCOMP transmitidas pela Contribuinte a partir de 13/01/2006, tendo por objeto saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005. Em 10/06/2010 a autoridade fiscal iniciou o procedimento de conferência de referido direito creditório, intimando o sujeito passivo a apresentar elementos de sua escrituração contábil com vistas a confirmar o oferecimento, à tributação, as receitas vinculadas às retenções na fonte deduzidas na apuração do saldo negativo. (e-fls. 11/13). A Contribuinte apresentou documentos solicitados, mas de forma incompleta, o que ensejou a intimação de 13/07/2010, exigindo a sua complementação (e-fls. 210/212). A Contribuinte, depois de requerer prorrogação de prazo, apresentou outros documentos, mas seguiu-se nova intimação, em 13/10/2010, para reposta em 5 (cinco) dias úteis, exigindo esclarecimentos acerca de receitas financeiras, bem como de outros itens redutores do lucro tributável, nos seguintes termos (e-fls. 406/408):

CONTA CONTÁBIL 33200000 — Juros de Aplicação Financeira:

1. Em relação aos valores escriturados na Conta Contábil "33200000 — Juros de Aplicação Financeira" relativa ao ano-calendário de 2005, apresentar planilhas individualizadas por fonte pagadora e por mês (uma planilha para cada fonte pagadora constante da referida conta 33200000) contendo no mínimo: Nome e CNPJ da fonte pagadora dos rendimentos, mês em que o rendimento foi auferido e valor do rendimento mensal reconhecido;

¹⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Divergiram na matéria os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo e votaram pelas conclusões da Conselheira Cristiane Silva Costa (relatora) os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada).

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS:

2. Apresentar quadro demonstrativo das Variações Cambiais Ativas e Passivas elaborado conforme modelo que segue em anexo ', individualizado por operação sujeita às variações cambiais (um quadro demonstrativo para cada direito/obrigação sujeito às variações cambiais), onde estejam detalhadas as variações incorridas e as variações liquidadas desde a data de aquisição do direito/obrigação em moeda estrangeira até 31/12/2005;
3. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem a aquisição de cada direito/obrigação citado no item 2 acima sujeito às variações cambiais, nos quais se possa verificar a respectiva data de aquisição e valor original da aquisição em moeda estrangeira;
4. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem as liquidações das operações sujeitas a variações cambiais ocorridas no ano-calendário de 2005 cujos valores foram declarados nas Linhas 09 e 32 da Ficha 09A (Linhas "Variações Cambiais Ativas — Operações Liquidadas" e "Variações Cambiais Passivas — Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentada em 13/12/2007;
5. Apresentar documentos que comprovem que os valores das variações cambiais passivas deduzidas do lucro real relativo ao ano-calendário de 2005 através da Linha 32 da Ficha 09A da mesma DIPJ (Linha "Variações Cambiais Passivas – Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") foram devidamente adicionados ao lucro real de ano(s) anterior(es), acompanhados das respectivas Demonstrações do Lucro Real onde constem tais adições;

Linha "OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS":

6. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de R\$939.262.393,22 declarado na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 1311212007), contendo no mínimo a descrição de cada despesa, mês em que incorrida e seu respectivo valor;
7. Apresentar documentos que comprovem a incorrência das despesas citadas no item 6 acima compatíveis em data e valor com as informações declaradas na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;

Linha "OUTRAS EXCLUSÕES":

8. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de R\$246.697.059,26 declarado na Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 13/12/2007), contendo no mínimo a descrição e valor de cada exclusão, o mês de ocorrência e o dispositivo legal em que a mesma se fundamentou;

9. Apresentar documentos suficientes que justifiquem e comprovem as exclusões do lucro real procedidas através da citada Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;

10. DEMAIS ESCLARECIMENTOS QUE ENTENDER NECESSÁRIOS À ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO ENVOLVIDO E DAS PLANILHAS E DOCUMENTOS APRESENTADOS.

Em 21/10/2010 a autoridade fiscal concedeu prorrogação de *no máximo mais 20 (vinte) dias a serem contados a partir de 25/10/2010* (e-fl. 514/515) e em 23/11/2010 a Contribuinte apresentou a resposta fls. 516/2133. Em 09/12/2010 a autoridade fiscal lavrou o Despacho Decisório no qual apontou a insuficiência das provas apresentadas, em especial no que se refere à demonstração das variações cambiais segundo o regime de caixa previsto no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35 e à apresentação de documentos em língua estrangeira, além da indicação de documentos concernentes a perdas nas operações de *swap* como representativos de variações cambiais, e outras deficiências em relação a despesas financeiras e exclusões. Ao final, recompôs o IRPJ devido no ano-calendário 2005 com a adição das parcelas consideradas intimadas e não comprovadas ("Variações Cambiais Passivas das Operações Liquidadas", "Outras Exclusões" e "Outras Despesas Financeiras"), e também glosou retenções na fonte não comprovadas, do que resultou o não reconhecimento da totalidade do direito creditório e a não homologação das compensações declaradas (e-fls. 2189/2218).

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte requereu perícia, apresentando quesitos e indicando perito, mas em 28/04/2011 a autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu o pedido de diligência por entender que caberia ao sujeito passivo a comprovação documental dos valores questionados e, embora admitido parte dos documentos apresentados, não apurou saldo negativo e manteve o não reconhecimento do direito creditório.

O recurso voluntário é interposto em 07/06/2011 e, novamente, afirmou a necessidade de produção de prova pericial, formulando quesitos e indicando perito. Em 09/12/2015 a Contribuinte juntou informações resultantes da perícia realizada nos itens questionados pela autoridade fiscal, acompanhadas de Parecer Técnico datado de 15/04/2015, acompanhado de 24 (vinte e quatro) anexos, integrados ao arquivo não paginável de e-fl. 2841. O recurso voluntário, porém, foi apreciado em 14/02/2017 sem o exame desses documentos.

Nota-se, de todo o exposto, que iniciado o procedimento fiscal de verificação do direito creditório cerca de 4 (quatro) anos depois da apresentação da primeira DCOMP, a autoridade fiscal somente passou a exigir demonstração de despesas e exclusões em 13/10/2010 para na sequência, em menos de 2 (dois) meses, decidir pelo não reconhecimento do direito creditório. Indeferindo o pedido de perícia, a autoridade julgadora decidiu o litígio em 4 (quatro) meses e, em consequência, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário em 6 (seis) meses do despacho decisório, novamente protestando por perícia. Ao final, cerca de 4 (quatro) anos depois, apresenta o resultado do trabalho pericial realizado enquanto o recurso voluntário aguardava julgamento.

De outro lado, o exame da resposta apresentada pela Contribuinte durante o procedimento fiscal (e-fls. 516/2133), bem como o resultado da perícia contratada (arquivo não paginável de e-fl. 2841), deixam patente a complexidade dos fatos cuja prova é exigida nestes autos. Ainda que se trate de informações de base da contabilidade, acerca das quais poder-se-ia invocar o dever do sujeito passivo mantê-los em ordem e boa guarda para apresentação imediata às autoridades fiscais, os registros em questão decorrem de liquidação financeira, cuja comprovação se dá por meio do exame dos termos dos contratos firmados e das oscilações da moeda ou do mercado financeiro, a exigir significativo empenho para correlação dos fatos com os registros contábeis e, para além disso, com as adições e exclusões para determinação do lucro real. Logo, não se vislumbra desídia do sujeito passivo em não ter produzido a prova por ocasião da manifestação de inconformidade ou do recurso voluntário, mormente tendo em conta que foi requerida perícia para verificação destas informações junto à sua escrituração.

É certo que o sujeito passivo somente apresentou as provas 4 (quatro) anos depois da interposição do recurso voluntário. Contudo, fato é que elas foram apresentadas 2 (dois) anos antes do julgamento do recurso. Em tais circunstâncias é razoável supor que, diante da demora do julgamento do recurso, o sujeito passivo reputou mais seguro contratar a perícia requerida no recurso voluntário, correndo o risco de seu resultado não ser produzido a tempo de o recurso voluntário ser julgado. Porém, logrou juntar os elementos muito antes disso, antes mesmo de o processo estar distribuído para o Conselheiro Relator do acórdão recorrido – vez que o prazo para inclusão dos processos sorteados em pauta é de 180 (cento e oitenta) dias –, inexistindo razão, assim, para se negar a esta prova o mesmo efeito que teria a sua juntada alguns meses depois da interposição do recurso voluntário.

Assim, embora interprete com mais rigor o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, entendo que a complexidade da prova exigida do sujeito passivo e o rápido trâmite do processo administrativo até a interposição do recurso voluntário, associado aos pedidos de perícia reiterados em manifestação de inconformidade e em recurso voluntário, impõem que seja DADO PROVIMENTO ao recurso especial para apreciação das provas juntadas cerca de 2 (dois) anos do julgamento do recurso voluntário.

Nestes termos, ainda que ausente justificativa expressa para a apresentação tardia da prova, é possível concluir, a partir de suas características, que sua admissibilidade não está vedada na legislação processual administrativa.

Fixadas estas premissas, passa-se ao caso concreto. As provas apresentadas em 27/04/2016 foram assim relatadas no acórdão recorrido:

1) Quanto à glosa de despesa com Previdência Social, junta documentação de que teria cumprido o disposto no art. 2º da Resolução nº 30/1996;

2) No tocante à glosa de despesas com cartão, aduziu que

(...) conforme ata de assembléia geral extraordinária do dia 14.07.1997 (doc. 11), restou consignado que em 26 de junho daquele ano, em decorrência de leilão público realizado na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro, o Banco Itaú S.A. adquiriu

99,97% do capital social do Banco Banerj S.A., ocasião em que lhe foi transferido o controle acionário daquela empresa e de suas controladas.

O procedimento fiscal foi realizado entre 24/10/2000 e 11/04/2001, em face de Banerj Corretora de Seguros e Administração de Bens S/A, integrante de grupo cujo controle acionário fora adquirido pelo Banco Itaú S/A em 26/06/1997 e era titulado, em 31/12/1997, por Itaú Rent Administração e Participações S/A. A autoridade fiscal exigiu a comprovação de despesas contabilizadas no ano-calendário 1997, subsistindo o litígio em face das glosas nos valores de R\$ 137.513,29 (DESP C/ PREV SOCIAL), R\$ 70.443,21 (DESP C/ CARTÃO – OUTRAS) e de R\$ 153.199,09 (DESP BANCÁRIAS – CARTÃO NAC). Para estes itens, a autoridade lançadora informa que a Contribuinte foi intimada em 20/02/2001, e reintimada em 15/03/2001, a comprovar *a necessidade e normalidade das despesas* lançadas em sua contabilidade, mas nada apresentou.

Documentos foram apresentados em impugnação (09/05/2001), seguindo-se solicitação de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância em 18/05/2005 (e-fl. 496) e objeções postas pela autoridade fiscal em 15/08/2006 (e-fls. 515/518), que a Contribuinte contraditou às e-fls. 523/525 apenas para suscitar a desistência parcial manifestada em 29/11/2002, do que decorreu nova solicitação de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância em 11/09/2007 para delimitação do litígio subsistente (e-fls. 589/591). Somente em 31/07/2008 a impugnação foi julgada, sendo mantidas as glosas antes referidas com base na insuficiência probatória constatada e cientificada à Contribuinte desde a diligência inicial, em 15/08/2006.

Este é o contexto no qual a Contribuinte interpõe recurso voluntário em 13/11/2008, questionando as justificativas expressas para manutenção das glosas, e deixando de apresentar qualquer prova documental, as quais somente são juntadas aos autos em 27/04/2016, momento no qual pretendeu confrontar omissões indicadas desde a diligência inicial que lhe foi cientificada em 15/08/2006. E assim o faz juntando documentos contemporâneos ao período fiscalizado, para justificar as contabilizações feitas ao longo do ano-calendário 1997.

Resta patente, assim, que nada justifica a tardia apresentação das provas. A Contribuinte delas já dispunha desde antes do procedimento fiscal, deixou de entregá-las à autoridade fiscal, ignorou as objeções postas em diligência fiscal, e também não considerou importante buscá-las quando tais objeções foram reiteradas na decisão de 1ª instância. Somente 10 (dez) anos depois do questionamento original pretendeu trazê-las aos autos para que, no exame do recurso voluntário ainda pendente de julgamento, fosse avaliada se elas teriam algum relevo para reversão dos questionamentos que lhe foram dirigidos há cerca de 15 (quinze) anos, durante o procedimento fiscal.

Se no Acórdão nº 9101-004.563 foi possível relativizar as exigências da legislação processual em razão da complexidade da prova apresentada e da proximidade das

datas de questionamento fiscal e juntada dos esclarecimentos aos autos, no presente caso, situado no extremo oposto quando tomadas tais referências, impõe-se reconhecer a correção do acórdão recorrido, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

A interpretação da legislação tributária expressa no recorrido toma por base que as exceções do art. 16, §§4º e 5º do Decreto nº 70.235/72 indicam que *a vedação processual preclusiva do §4º não se trata de dogma processual absoluto*. Invocando o disposto no art. 18 do mesmo diploma legal, bem como os *princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da razoabilidade e da racionalidade do processo administrativo fiscal*, o voto condutor do acórdão de embargos conclui que se o julgador pode demandar, em diligência, elementos probatórios para sua livre convicção, seria possível também aceitar provas antecipadamente acostadas aos autos por uma das partes, quando as considera *pertinentes ao fundamento do seu julgar*.

Contudo, quando o legislador fixou as exceções à preclusão, também delimitou a flexibilização da *vedação processual preclusiva do §4º*, não sendo possível construir, a partir de princípios processuais, outras hipóteses para acolhimento de provas tardias, ou mesmo para se demandar, em diligência, a produção de provas que o interessado deveria ter acostado aos autos.

A juntada de provas depois da impugnação é admissível na hipótese de elas se prestarem a “dialogar” com a decisão de 1ª instância, como permitido no art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, e sua apresentação depois da interposição do recurso voluntário seria possível conforme as características da prova e as dificuldades para sua apresentação. Em ambos os aspectos mostra-se relevante a origem do litígio, mormente porque em sede de lançamento tributário a demanda da prova tardiamente apresentada pode ocorrer já no curso do procedimento fiscal.

O voto declarado por esta Conselheira, com os fundamentos prevalentes¹¹ do Acórdão nº 9101-006.136, circunstancia as premissas para decisão acerca da preclusão no âmbito de processos de compensação:

À semelhança do referido precedente, no qual a documentação apresentada em recurso voluntário contemplava livros da escrituração do sujeito passivo, certamente já existentes à época da impugnação, no presente caso a Contribuinte juntou elementos de sua escrituração contemporâneos à apuração do saldo negativo, mas correlacionados a circunstâncias que foram, apenas, alegadas e parcialmente demonstradas em manifestação de inconformidade.

¹¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e votaram pelas conclusões do relator conselheiro Alexandre Evaristo Pinto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Andréa Duek Simantob e Carlos Henrique de Oliveira, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Contudo, para se avaliar a adequação de sua conduta ao art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72 não basta, apenas, ter em conta as obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos optantes pela apuração do lucro real anual, em face das quais é evidente que os elementos da escrituração trazidos em recurso voluntário já deveriam estar sob guarda do sujeito passivo desde a apuração inicial do saldo negativo de IRPJ, aqui referente ao ano-calendário de 2004. É imperioso, também, atentar para o contexto processual estabelecido a partir da análise do direito creditório apontado em DCOMP, da qual resultou a não-homologação das compensações por confirmação parcial das retenções deduzidas na apuração do saldo negativo. Frente a esta objeção, a postura inicial do sujeito passivo foi apresentar a prova de tais retenções, e é no exame desta prova que se aponta a necessidade de confirmação de outras provas das retenções e do oferecimento à tributação dos correspondentes rendimentos.

É certo tratar-se, no caso, de prova documental que o sujeito passivo já dispunha quando manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações declaradas, e esta circunstância se prestou como argumento válido para dispensar a autoridade julgadora de 1ª instância de demandar diligência e permitir ao sujeito passivo complementar as provas dos fatos alegados. Todavia, é também certo que o sujeito passivo não fora antes intimado a apresentar tais provas, cuja importância somente surge quando acolhido o documento por ela juntado à manifestação de inconformidade para provar a existência das retenções.

Em tal contexto, resta evidente a apresentação de prova, em recurso voluntário, para contraposição de *fatos ou razões* trazidas *aos autos* depois da impugnação, e não prospera a objeção da PGFN à apreciação destes elementos apenas porque o sujeito passivo deles já dispunha no momento em que manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações.

Por fim, no que diz respeito à alegação de supressão de instância, cabe observar que nada na legislação processual tributária impede o CARF de analisar provas assim trazidas em recurso voluntário. Como visto, o art. 16, §4º, alínea “c” permite que as provas sejam apresentadas depois da impugnação quando se destinem a *contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*, sem estipular que os autos sejam restituídos à autoridade julgadora de 1ª instância, caso esta já tenha apreciado a impugnação. Em verdade, quando o legislador tratou, especificamente, da juntada de provas depois da impugnação, expressamente admitiu sua apreciação unicamente em segunda instância administrativa, consoante art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 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)

Estes os fundamentos, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

No presente caso está-se frente a lançamento de ofício que recompôs o cálculo do Lucro da Exploração, desconsiderando, dentre outros, dois itens que o Colegiado *a quo* tomou por operacionais. Como antes mencionado, o voto condutor do acórdão recorrido não teve em conta a defesa apresentada em 1ª instância para cogitar de limites à apreciação das razões de defesa apresentadas em recurso voluntário, corroboradas por documentos que não foram trazidos em impugnação.

Ocorre que a decisão de 1ª instância traz em relatório que desde a impugnação a Contribuinte defende que seriam operacionais *as receitas provenientes de vendas de sucatas, de recuperação de créditos e de incentivos fiscais*. Não há menção a provas juntadas, mas a autoridade julgadora de 1ª instância também não as demanda, porque soluciona a questão no plano interpretativo, concordando com a autoridade lançadora que, sem exigir confirmação dos valores associados, apenas firmou, a partir da natureza das rubricas, que *as receitas advindas das vendas de sucatas, da recuperação de créditos e do incentivo fiscal, por não serem decorrentes da atividade incentivada, deveriam ter sido excluídas na apuração do Lucro da Exploração*. Ou seja, até o julgamento do recurso voluntário a discussão da acusação fiscal se estabeleceu no plano, apenas, da classificação como operacional, ou não, dos valores expurgados do cálculo do Lucro da Exploração.

Quando, no julgamento do recurso voluntário, a tese jurídica da Contribuinte é acolhida, necessário se faz apreciar as provas juntadas para confirmar que os valores excluídos da apuração do Lucro da Exploração corresponderiam, efetivamente, à natureza com que foram escriturados. É o que se constata nas razões assim expressas pelo ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella para acolher a defesa da Contribuinte, com exceção das receitas de incentivo fiscal:

Superado tal ponto, no que tange aos valores provenientes de *venda de sucata*, nota-se que a Autoridade Fiscal não entrou no mérito da composição física ou da natureza dos artigos vendidos, tratando-os simplesmente como *sucata*, entendendo que tal atividade estaria fora do alcance do benefício concedido, por não estar incluído no objeto principal da Empresa.

Por outro lado, a Recorrente trouxe excertos de contas do Livro Razão e cópias de Notas Fiscais, cujos valores lá expressos demonstram tratar-se do preciso

montante autuado em relação a tal receita¹², então mantida no cálculo Lucro da Exploração (R\$ 27.937,50).

Ainda, tais documentos fiscais (fls. 10266 a 10268) indicam textualmente na descrição do produto *Sucata de Polietileno (Caixa D'Água)*, além das demais informações da operação onerosa de saída, o que denota, também, não tratar-se de mero trânsito entre filiais do Contribuinte.

Desse modo, independente da alegação de que existe entendimento jurídico, inclusive neste E. CARF, que a venda de sucata compõe a receita operacional bruta das empresas quando tal subproduto é decorrente da atividade principal da empresa, tais elementos de prova já bastam para a solução da questão.

Nesse sentido, consta dos autos às fls. 10055 um Laudo da SUDENE que concede um dos benefícios objetivos sobre o resultado da *fabricação de polietilenos*. Observe-se que a Autoridade Concedente do benefício decidiu abarcar na atividade contemplada a produção de um composto, resultando em grande abrangência da redução ofertada. Ressalte-se que não há qualquer irregularidade ou ilegalidade em tal opção do Concedente.

Não havendo contestação do Fisco sobre a natureza, composição e a origem da sucata, estando presente prova satisfatória e precisa de que tal valor colhido no lançamento de ofício advém da comercialização de material feito de polietileno (independentemente de ser *sucata* ou não), tal receita deve compor o cálculo do Lucro da Exploração, na forma como procedeu a Recorrente.

Posto isso, nesse ponto, as Autuações apresentam-se improcedentes, devendo ser cancelada tal porção da exação.

Ainda em relação ao julgamento do Recurso Voluntário, no que tange à recuperação de créditos tributários, a Fiscalização não procedeu a qualquer outra análise ou ponderação além de qualificar tal *ressarcimento* como *outras despesas*, não averiguando ou explicando sua origem.

Ao seu turno, a Recorrente afirma se tratar de recuperação de créditos de ICMS, como registrado em seu Livro Razão, oriundos da tributação sobre suas operações mercantis incluídas no benefício, sendo a classificação contábil-tributária de recuperação de tributos *receita operacional (bruta)*, arrimando suas alegações em normas federais e precedente do E. STJ.

É certo que, dedicando-se a Recorrente exclusivamente à comercialização de caixas d'água, tanques, tampas correspondentes, telhas e compostos de polietileno e fibra de vidro (*vide* Relação de Produtos Fabricados fls. 715) no

¹² Embora a Autoridade Fiscal não tenha discriminado individualmente os valores da subvenção de investimento, da venda de sucatas e da recuperação de créditos tributários, a partir do valor total da superestimação do Lucro da Exploração constante na Planilha de cálculo que instrui o TVF fls. 70 em confronto comparativo com os trechos do Livro Razão, das Notas Fiscais e dos Balancetes, pode se estabelecer com plena segurança os valores individualizados de Subvenção de Investimento: R\$ 18.740.735,22; Venda de Sucata: R\$ 27.937,50; Recuperação de Créditos de ICMS: R\$ 18.657,52.

mercado regional, o ICMS é típico tributo incidente sobre a sua atividade operacional. Não há exemplo mais didático.

Ao encontro de tal assertiva, o já mencionado art. 44 da Lei nº 4.506/64, que dispõe sobre a constituição da receita bruta, arrola em seu inciso III *as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões*.

Além disso, sendo o ICMS um dispêndio diretamente incidente sobre a operação do contribuinte, especificamente reduzido da Receita Bruta para a obtenção do Lucro Líquido, quando efetivamente recuperado, a sua adição representa uma *recomposição* do resultado efetivamente percebido e não uma nova riqueza tributável, propriamente dita.

Confira-se a lição de Hiromi Higuchi¹³ sobre o tema:

Na recuperação de tributo ou despesa paga, escriturados como dedutível, o valor recuperado deve compor o lucro real mas isso não significa que está pagando imposto sobre o valor recuperado porque está simplesmente anulando a despesa anterior.

Posto isso, uma vez sendo elemento que compõe o cálculo do lucro líquido operacional, sua *posterior* adição deve também corroborar para obtenção desse mesmo resultado, como dispõe o dispositivo invocado (art. 44 da Lei nº 4.506/64 correspondente ao inciso II do art. 392 do RIR/99).

Como no caso não houve qualquer aprofundamento da Fiscalização sobre a origem efetiva do crédito (no sentido de, eventualmente, ser referente a transações não beneficiadas), seu período ou às circunstâncias da sua recuperação, limitando-se a rotulá-la de *outras despesas*, alheias à *atividade operacional*, entende este Conselheiro não ser adequado exigir prova sobre tema e aspectos não questionados no lançamento de ofício, sob pena de inovação de acusação e instituição indevida de ônus.

Assim, uma vez ilidida a acusação jurídica das Autuações, havendo, além da argumentação da Recorrente, indícios e provas que apontam para a origem *operacional* dos tributos recuperados, não pode prevalecer tal exigência, devendo ser também cancelada.

Como se vê, a acusação fiscal não foi pautada em falta de provas. Admitindo a natureza atribuída às rubricas consideradas no cálculo do Lucro da Exploração, a autoridade fiscal dele expurgou os valores correspondentes a venda de sucatas e a tributos recuperados, e a discussão estabelecida em 1ª instância foi replicada em recurso voluntário com aperfeiçoamento dos argumentos, para defender a natureza operacional de tais valores, e com a adição de provas, que não foram demandadas em momento anterior, mas que se prestaram a reforçar que os valores expurgados correspondiam, de fato, a venda de sucatas e a recuperação de créditos de ICMS.

¹³ Imposto de Renda das Empresas. 41ª Ed. São Paulo : IR Publicações, 2016. p. 273.

Na medida em que a acusação fiscal e a decisão de 1ª instância não questionaram a natureza dos valores expurgados, não se pode afirmar que houve ofensa ao art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, vez que a Contribuinte não precisava produzir prova àquele respeito. A necessidade de se confirmar esta natureza somente se apresentou quando o Colegiado *a quo* discordou do expurgo feito, e decidiu que se os valores questionados tivessem a natureza de receita de venda a terceiros de sucata resultante dos produtos elaborados, bem como se os tributos recuperados representassem custo da atividade, estaria confirmada sua natureza operacional.

Sob esta ótica, no caso concreto mostra-se correta a invocação do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, para que o julgador, no exercício de seu livre convencimento, possa demandar a produção de provas, ainda que em sede de recurso voluntário, para decidir a questão sob ótica distinta da que vinha sendo sustentada no lançamento e na decisão de 1ª instância.

Note-se que em várias passagens, o voto condutor do acórdão recorrido indica a superficialidade da acusação fiscal nos pontos questionados:

A Fiscalização fundamentou a suposta superestimação do Lucro da Exploração de **maneira genérica**, aplicando o mesmo entendimento a todos os valores questionados (subvenção de investimento, venda de sucata e recuperação de créditos de tributos), à luz das disposições do art. 19 do Decreto Lei nº 1.598/77 e do Decreto nº 64.214/69, afirmando que estes não são receitas da *atividade incentivada* e estariam claramente incluídos na classificação de *outras receitas*, devendo ser excluídos do cálculo para a obtenção da base do benefício.

Também invoca a interpretação literal prevista no art. 111 do CTN e traz precedentes do E. CARF sobre tema, que arrimam a sua conclusão.

O v. Acórdão endossa o mesmo posicionamento, **valendo-se da mesma fundamentação jurídica geral para todos os valores questionados**, acrescentando ao fundamento previsões do MAJUR do período, da IN nº 267/2002, do Parecer Normativo CST nº 13/1980 e a Solução de Consulta nº 26/2012 da 3ª Região Fiscal.

[...]

Não havendo contestação do Fisco sobre a natureza, composição e a origem da sucata, estando presente prova satisfatória e precisa de que tal valor colhido no lançamento de ofício advém da comercialização de material feito de polietileno (independentemente de ser *sucata* ou não), tal receita deve compor o cálculo do Lucro da Exploração, na forma como procedeu a Recorrente.

Posto isso, nesse ponto, as Autuações apresentam-se improcedentes, devendo ser cancelada tal porção da exação.

Ainda em relação ao julgamento do Recurso Voluntário, no que tange à recuperação de créditos tributários, a Fiscalização **não procedeu a qualquer outra**

análise ou ponderação além de qualificar tal *ressarcimento* como *outras despesas*, não averiguando ou explicando sua origem. (destacou-se)

Outra solução possível, neste contexto acusatório, seria firmar a insuficiência do procedimento fiscal que deixou de avaliar com maior precisão que espécie de sucata havia sido vendida, e que tipo de tributo havia sido recuperado, antes de concluir que tais rubricas não teriam natureza operacional, e assim acolher as alegações da Contribuinte sem nem mesmo apreciar as provas juntadas ao recurso voluntário.

Evidente, assim, que **não** se pode afirmar, no presente caso, que houve preclusão e que o Colegiado *a quo*, para exonerar parcialmente a exigência, admitiu provas que o sujeito passivo poderia, e deveria, ter produzido por ocasião da impugnação. É imprópria, neste contexto, a cogitação de qualquer ofensa ao art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas com respeito à pretensão de reforma do recorrido por apreciação de provas juntadas depois da impugnação, e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa