



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.722040/2013-42
ACÓRDÃO	9202-011.733 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	UNIMED DE PIRACICABA SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVICOS MEDICOS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Para que um colegiado tenha interpretado a legislação de forma divergente de outro, é necessário que ambos tenham analisado fatos semelhantes. Se há peculiaridades em um caso concreto, que motivaram o colegiado a adotar determinado posicionamento, e essa peculiaridade não ocorre nos casos trazidos como paradigma, não se pode dizer que há divergência de entendimento apta para se admitir recurso especial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara

Monteiro de Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 1.162/1.169) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 1.243/1.249) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 19/8/2021, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer direito creditório adicional nos termos do voto condutor, consubstanciada no **Acórdão nº 1301-005.605** (e-fls. 1.147/1.160), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação, por caracterizar preclusão e supressão de instância”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2008

DCOMP. CRÉDITO IRRF DE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS.

Há de se reconhecer a parcela de crédito de IRRF de cooperativa, mesmo que o contribuinte não apresente o Comprovante Anual de Retenção na Fonte, quando o mesmo demonstra a retenção através de documentação hábil e idônea.

Por outro lado, não se reconhece o crédito de IRRF de cooperativa, quando a retenção se originou de pagamento de planos de saúde e não há comprovação de que a receita correspondente foi oferecida à tributação.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para reconhecer direito creditório adicional, nos termos do voto condutor. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Bianca Felicia Rothschild e Lucas Esteves Borges, que davam provimento parcial ao Recurso para retorno do feito à origem, a fim de que se analisasse o direito creditório como pagamento indevido. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos

repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1301-005.597, de 19 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 13888.720051/2013-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

A decisão recorrida em suas razões de decidir trata da juntada de documento em momento posterior ao protocolo da manifestação de inconformidade, aceitando-o com base no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, pois seria juntado para contrapor razões da DRJ.

Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 3403-002.213**, Processo nº 15374.901175/2008-21 (ementa na íntegra, e-fls. 1.163/1.164), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (1)

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.

(...)

Também, indicou-se como paradigma decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9101-002.890**, Processo nº 16327.720667/2012-21 (ementa na íntegra, e-fls. 1.164/1.165), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

(...)

PRECLUSÃO DE INSTÂNCIA.

Ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela manifestação de inconformidade do contribuinte (e-fls. 759/779), insurgindo-se em face de Despacho Decisório (e-fls. 747/751), pretendendo reconhecimento de direito creditório do PER/DCOMP nº 38865.76463.080808.1.3.05-7099 não reconhecido (R\$ 43.373,84) em sua totalidade (R\$ 62.352,80) pelo Despacho Decisório, vez que só reconheceu parcialmente (R\$ 18.978,96) o crédito vindicado e homologou apenas parcialmente a compensação.

Consta que o contribuinte informou em seu PER/DCOMP ter créditos oriundos de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte – Pagamento de PJ a Cooperativa de Trabalho (código 3280) que foram retidos por pessoas jurídicas diversas por ocasião da efetivação de pagamentos por prestação de serviços médicos.

O Despacho Decisório procedeu com a glosa parcial motivado em quatro casos:

- 1) Retenções relacionadas na Planilha 1 (fls. 741 e 743), excluídas pois tiveram origem em retenções de pagamentos de mensalidade de plano de saúde na modalidade de preço pré-estabelecido;
- 2) Retenções relacionadas na Planilha 2 (fl. 744), são retenções que decorrem em parte serviços pessoais prestados pelos cooperados associados à Interessada e em parte do pagamento de mensalidades de planos de saúde, sendo excluídas aquelas que se referem aos planos de saúde;
- 3) Retenções relacionadas na Planilha 3 (fls. 745 e 746), excluídas pelo fato de que, além de se referirem a pagamentos de mensalidade de plano de saúde, não foram informadas em DIRF pelas fontes pagadoras da Interessada;
- 4) Retenções que decorreram de serviços pessoais efetuados por médicos associados à interessada (fls. 692, 706, 711, 721 e 724), excluídas porque não corroboradas nas DIRFs apresentadas pelas referidas fontes pagadora.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 07-46.004 - 6ª Turma da DRJ/FNS (e-fls. 1.002/1.021), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o pedido deduzido na manifestação de inconformidade para reconhecer um direito creditório adicional no valor original de R\$ 577,15.

Consta que a parte reconhecida foi pautada na reavaliação de faturas que seriam de “prestação de serviços pessoais” e não de retenções de pagamentos de mensalidade de plano de saúde na modalidade de preço pré-estabelecido, bem como foi pautada na revisão de glosas do

item “4”, pois no que reconhecido na DRJ haveria, sim, provas das retenções e a autoridade fiscal reconhecia a aplicação do art. 652 neste item de glosa.

Consta, para o que foi mantido indeferido, que a DRJ concluiu, em síntese, não ser os documentos apresentados suficientes para comprovar a retenção de valores na fonte e anotou que o ônus da prova da existência de crédito incumbe ao contribuinte, ademais havia os casos nos quais simplesmente não se aplicaria o art. 652, pois não eram casos de “*prestação de serviços pessoais*”, mas sim de retenções de pagamentos de mensalidade de plano de saúde na modalidade de preço pré-estabelecido.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 1.032/1.079), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

No recurso voluntário o contribuinte reiterava o pedido de reconhecimento do direito creditório baseado em retenções cuja prova se controvertia e que não tratavam sobre a problematização do plano de saúde de preço pré-estabelecido, que foi parcialmente deferido na segunda instância em razão da juntada de documentos na peça recursal que comprovavam as retenções. No recurso voluntário o contribuinte, também, questionava o direito que teria com relação aos planos a preço pré-estabelecidos (plano de saúde de preço fixo), que não teve crédito reconhecido pela Turma Ordinária.

A decisão da Turma ordinária considera, como delimitação da lide, que, em suma, o não reconhecimento do direito creditório no Despacho Decisório e no que não acatado na DRJ se deveu a dois fatores em essência: **a)** parcela do crédito indeferida porque as retenções de IR-Fonte tiveram origem em pagamentos de mensalidade de planos de saúde de valor fixo, preço pré-estabelecido; e **b)** parcela do crédito indeferida por ausência de comprovação de retenção.

Consta que o contribuinte, no recurso voluntário, juntou os Livros Razão (no processo principal nº 13888.720051/2013-98, Acórdão 1301-005.597, a partir do qual este é julgado), sob argumento de contrapor razões da DRJ quanto a comprovação de retenções, no que não trata de plano de saúde e se discute apenas a comprovação da retenção. O contribuinte diz se contrapor a primeira instância porque ela citou os documentos que entendia necessários para comprovar a retenção na fonte.

Consta, no acórdão recorrido, entendimento de que os Livros Razão foram considerados tempestivos com fundamento no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235.

O acórdão recorrido assenta que nos Livros se verificou os valores líquidos recebidos pela Cooperativa, decorrentes da subtração das importâncias retidas a título de imposto de renda dos valores totais de cada fatura (*estas já apresentadas na manifestação*), e no ponto não se debate sobre plano de saúde de preço pré-estabelecido, por isso se reconheceu um crédito adicional referente à parcela de IRRF comprovado a partir das faturas e Livro Razão.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia para o Recurso Especial da Fazenda Nacional, a Presidência da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Houve interposição de Recurso Especial (e-fls. 1.260/1.312) também pelo Contribuinte, porém não foi admitido (e-fls. 1.429/1.445).

Houve interposição de agravo pelo sujeito passivo (e-fls. 1.453/1.469), porém foi rejeitado (e-fls. 1.472/1.482).

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a decisão originária da DRJ, não considerando o documento juntado em segunda instância. Subsidiariamente, caso não restabelecida a decisão da DRJ e declarada a intempestividade da documentação, requer que o acórdão de segunda instância seja anulado e que, primeiro, a DRJ profira nova decisão analisando os documentos novos, sob pena de supressão de instância, para preservar o devido processo legal.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação, por caracterizar preclusão e supressão de instância”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois se a documentação que veio a ser juntada com o recurso voluntário já estava disponível para o sujeito passivo quando do protocolo da manifestação de inconformidade, então há contexto de preclusão.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 1.414/1.425) a parte interessada (Contribuinte) não se manifesta em relação ao conhecimento do recurso especial. No mérito, sustenta ausência de preclusão. Diz, inclusive, que já havia juntado folhas do livro razão com a manifestação de inconformidade, além de diversos outros documentos, tais como, faturas e comprovações de retenção. Aduz que os documentos juntados com o recurso voluntário apenas infirmam as conclusões da DRJ e, assim, houve apenas uma complementação para contrapor, sem inovação.

O contribuinte lista como documentos juntados nas fases anteriores ao protocolo do recurso voluntário:

Documentos apresentados durante o procedimento fiscal:

- 01 – Documentos societários: (fls. 275 a 335);
- 02 – Contratos (fls. 32 a 151 e 152 a 268);
- 03 - Planilha com a relação de faturas, elaborada pela Recorrida (fls. 338 a 343);
- 04 - Recibo de entregas de arquivos digitais (fls. 344 a 352) e
- 05 - Faturas (fls. 353 a 737 e 739 a 740).

Documentos apresentados na Manifestação de Inconformidade:

- Doc. 01 – Documentos societários (fls. 780 a 902);
- Doc. 02 – Intimação (fls. 903) e Despacho Decisório (fls. 904 a 916);
- Doc. 03 - Solução de consulta n. 267 (fls. 917 a 921);
- Doc. 04 - Documentação comprobatória das retenções - folhas do livro razão (fls. 922 a 974);
- Doc. 05 - Declaração de compensação e recibo de entrega (fls. 975 a 998).

Assim, assevera não haver preclusão.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

A patrona do contribuinte apresentou sustentação oral no plenário virtual por meio de vídeo.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 1301-005.605**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: “Ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação, por caracterizar preclusão e supressão de instância”

(i) Paradigma (1): Acórdão 3403-002.213

(i) Paradigma (2): Acórdão 9101-002.890

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, **não** tende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Todavia, em relação a divergência jurisprudencial, os casos fáticos-jurídicos não são similares.

Ora, o acórdão da DRJ do caso destes autos menciona que o razão contábil chegou a ser juntado, ainda que não tenha sido reconhecido algum direito creditório por não se confirmar o registro contábil correspondente. O acórdão recorrido reporta que a DRJ concluiu que os documentos apresentados não eram suficientes para comprovar a retenção. Na sequência, o acórdão recorrido menciona que, para contrapor razões da DRJ, com fulcro no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, se anexou em recurso voluntário o Livro Razão (no processo principal nº 13888.720051/2013-98, Acórdão 1301-005.597, a partir do qual este é julgado) e se afirmou que *“a Unidade de Origem não questionou a idoneidade das faturas apresentadas, considerando que as faturas foram devidamente escrituradas no Razão”*. Então, o Colegiado *a quo* reconheceu parcela do crédito.

Por sua vez, consta que no Paradigma nº 3403-002.213 ao se apresentar a manifestação de inconformidade apenas há informação sobre uma DCTF retificadora, inclusive o julgamento de primeira instância mantém o não reconhecimento do direito creditório por não ter sido juntados documentos que comprovem os registros contábeis que deem suporte a retificação. Então, em sede de recurso voluntário são anexados balancetes para buscar comprovar o crédito e comprovar a retificação, porém o Colegiado paradigmático vai assentar que: *“... 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”*. Isto é, penso que o acórdão paradigma não aceitou os documentos (balancetes) por entender haver não só preclusão, mas também, adicionalmente, uma inexistência de comprovação de pertinência, que se trata de argumento complementar, dependente e conjugado, com a tese de preclusão (não se trata de argumento autônomo, mas sim vinculado). Este contexto não se apresenta no acórdão recorrido. Além do mais, não juntar em manifestação de inconformidade quaisquer comprovações de registros contábeis (paradigma indicado) é diferente de juntar folhas do livro razão juntamente com faturas e, posteriormente, anexar o livro razão (acórdão recorrido). No recorrido há uma tentativa inaugural de demonstração de comprovação de registros contábeis, o que não ocorre no indicado paradigma. Logo, o Acórdão nº 3403-002.213 não é apto a ser paradigma.

Doutro lado, em relação ao Paradigma nº 9101-002.890, observa-se que ele também não guarda identidade com o acórdão recorrido. Veja-se que no caso do paradigmático as provas foram juntadas após o recurso voluntário ter sido protocolado, mas antes do julgamento. Ademais, consta todo um extenso relato sobre a fase fiscalizatória e intimações fiscais que exigiam do contribuinte apresentação de laudo relacionado a comprovação de ágio, sendo que o sujeito passivo não atendia a contento a fiscalização desde as intimações no procedimento fiscal. Além disso, chega a ser assentado, após juntada de laudo pós-datado, que *“os laudos apresentados não se prestavam a comprovar a avaliação de rentabilidade futura de uma operação feita em 2004, já que elaborados somente em 2006”*. Na sequência consta que no protocolo do recurso voluntário se limita a reproduzir argumentos já rechaçados e, por último, consta que, após distribuição dos

autos para julgamento, “*ocasião em que o relator já estava com o voto proferido*”, aí vem a apresentar documentos novos que teria localizado em arquivos internos próprios.

Verifica-se que o Acórdão nº 9101-002.890, também, não é apto a ser paradigma, inclusive interessante observar que o indicado paradigmático assenta que entende ser “*possível apresentar provas novas, após o prazo regulamentar para apresentação de impugnação, desde que estas se destinem a, por exemplo, contrapor fatos ou razões, posteriormente trazidos aos autos. Mas este não é o caso apresentado: não houve dedução, no acórdão da DRJ em São Paulo, de novos elementos de convicção do julgador. Volto a frisar: a acusação fiscal já estava posta desde a lavratura do Termo de Verificação Fiscal e restou mantida, sob a mesma fundamentação, ...*”.

O cenário, a meu ver, é igualmente diferente do acórdão recorrido.

Logo, deve-se assentar que para que um colegiado tenha interpretado a legislação de forma divergente de outro, é necessário que ambos tenham analisado fatos semelhantes. Se há peculiaridades em um caso concreto, que motivaram o colegiado a adotar determinado posicionamento, e essa peculiaridade não ocorre nos casos trazidos como paradigma, não se pode dizer que há divergência de entendimento apta para se admitir recurso especial.

Por conseguinte, não reconheço o dissenso jurisprudencial e, destarte, não conheço do recurso especial de divergência.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, não conheço do recurso especial de divergência. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros