



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15374.981358/2009-01
ACÓRDÃO	9303-016.712 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	MULTIPLAN EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial, quando não é comprovada divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, apreciando-se situação fática equivalente, tenha-se aplicado a legislação de regência de forma diversa.

No caso, o Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, por se tratar de casos específicos, cada qual com sua peculiaridade, bem como quando presente argumento autônomo para a decisão ausente na decisão paragonada, o que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

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

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte contra o **Acórdão nº 3302-012.135, de 27/10/2021** (fls.187/196), proferido pela 2ª Turma da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que por unanimidade de votos, decidiram negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos da ementa e do dispositivo abaixo transcritos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

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.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Breve síntese dos fatos

Cuida-se nos autos de Pedido de Compensação de crédito de pagamento indevido ou a maior de COFINS (código de receita 5856), relativo ao DARF arrecadado em 20/03/2008, do período de apuração de 29/02/2008, com débitos próprios da contribuinte, indeferido na origem, por ausência de crédito disponível para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP (fls.07/09).

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl.98), julgada pela 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF, por meio do Acórdão nº 0 03-062.320, de 17/07/2014 (fls.103/106), que por unanimidade de votos, considerou improcedente a defesa formalizada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo demonstrar, por meio de provas hábeis, a composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo; no caso, o pretense crédito da empresa é inexistente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.115/124), alegando, que retificou a DCTF do período do período em questão para fazer constar o correto valor devido a título de COFINS, qual seja, R\$ 1.641.939,96, ao invés do valor originário informado de R\$ 1.900.000,00. Juntou planilha de cálculo; e balancete para comprovar suas alegações (fls.125/183).

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção de julgamento, por meio do Acórdão nº 3302-012.135, negou provimento ao apelo da contribuinte. Naquela oportunidade, diante da constatação de ausência de demonstração das exceções previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, declarou a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do referido Decreto, considerando que a recorrente em sede de manifestação não trouxe os motivos de fato e de direito em que se fundamenta suas pretensões, tampouco documentos para comprovar suas alegações (fls.187/196).

Foram opostos Embargos de Declaração pelo sujeito passivo (fls.207/213), os quais foram rejeitados monocraticamente pelo Presidente da 2ª Turma da 3ª Câmara, nos termos do Despacho 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 24 de janeiro de 2023 (fls.217/221).

Recurso Especial do Contribuinte

No seu Recurso Especial (fls.230/253), a contribuinte suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao **afastamento da regra de preclusão em se tratando de Despacho Decisório Eletrônico (DDE)** e em decorrência da **aplicação da exceção prevista na alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72**. Indica como paradigma os **Acórdãos nº 3401-005.927 e 1302-003.601**.

A fim de demonstrar a divergência suscitada quanto ao primeiro acórdão indicado como paradigma (3401-005.927), tece as seguintes considerações:

- enquanto de um lado o v. acórdão recorrido, diante da situação fática delineada nos autos (Dcomp decidida inicialmente por meio de Despacho Decisório eletrônico com fundamento na alocação do DARF indicado para quitação do débito declarado na DCTF original), entendeu por não conhecer

os documentos e explicações apresentadas em sede de Recurso Voluntário, sob alegação de preclusão, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72

- de outro lado, de forma diversa e divergente, o paradigma concluiu ao analisar situação fática idêntica, que nesses casos deve-se relevar a preclusão, pois o próprio ato administrativo carece de fundamentação suficiente à completa compreensão da demanda por parte do contribuinte, devendo-se tomar conhecimento dos documentos e esclarecimentos trazidos pelo contribuinte com seu Recurso Voluntário, em homenagem aos princípios da ampla defesa e da busca da verdade material, de ampla aplicação no âmbito do processo administrativo fiscal.

Em relação ao segundo acórdão apontado como paradigma (1302-003.601), defende o que segue:

- enquanto o v. acórdão recorrido, de um lado, aplica a preclusão e deixa de conhecer documentos e esclarecimentos trazidos aos autos para contrapor fundamentos surgidos apenas no julgamento perante a DRJ e, portanto, inexistentes no Despacho Decisório, uma vez que este foi extremamente genérico Original 15 / 24 #9009915v1 e apontou apenas a alocação, por meio de batimento eletrônico dos sistemas da RFB, dos valores pagos por meio do DARF indicado ao respectivo débito declarado na DCTF original;
- o segundo paradigma, por outro lado, isto é, de maneira oposta, diante de situação análoga, qual seja, processo de compensação em que determinado argumento surgiu apenas com a prolação do acórdão da DRJ e, portanto, não existia no Despacho Decisório inicial, aplica regra específica prevista na alínea “c”, do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, além do princípios da verdade material e ampla defesa, para reconhecer a validade da prova apresentada pela parte e afastar eventual preclusão processual.

No mérito, no tópico “**V.1 – Entendimento dessa 3ª Turma da CSRF sobre o tema (preclusão)**”, cita os Acórdãos 9303-011.585 e 9303-010.069, e destaca o que segue:

- (i) a matéria não é nova perante essa Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, já havendo sido analisada em diversas situações, das quais destacamos os acórdãos nº 9303-011.585 e nº 9303-010.069;
- (ii) a aceitação dos documentos trazidos com o Recurso Voluntário é medida que se faz necessária, pois todo o contencioso administrativo fiscal em comento se originou a partir de simples batimento eletrônico de informações, sem que houvesse sido realizada uma maior incursão probatória;
- (iii) o erro inicialmente cometido pela Recorrente ao declarar em DCTF o valor equivocado, não pode servir como razão exclusiva para o indeferimento

do direito creditório pleiteado, sem que seja oportunizado ao contribuinte a possibilidade de corrigi-lo ainda no curso do processo administrativo, como na espécie;

- (iv) a Recorrente já havia retificado sua DCTF e apresentou sua DACTON's com as informações corretas, o que reforça a existência do direito creditório, suportado pelos demais documentos juntados com o Recurso Voluntário;
- (v) requer-se o provimento do Recurso Especial, prestigiando-se o entendimento consagrado nos paradigmas apresentados, afastando-se a preclusão e determinando-se a análise dos documentos e esclarecimentos apresentados com o Recurso Voluntário seja pela Turma *a quo* ou, ainda, pela própria DRF de origem.

No tópico “**V.2. – Da aptidão dos documentos apresentados para a comprovação do direito creditório**” defende “*que os documentos apresentados com o Recurso Voluntário (em atendimento a questionamento/solicitação realizada apenas no âmbito da DRJ) são plenamente aptos a comprovar o direito de crédito decorrente do recolhimento a maior realizado em fevereiro de 2008, no valor de R\$ 258.060,04 (a título de Cofins) e R\$ 85.234,93, a título de PIS*”.

Ao final da peça recursal requer:

VI – CONCLUSÃO E PEDIDO

69. Ante o exposto, demonstrou-se o cabimento do presente Recurso Especial em seu mérito em face da divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos apontados como paradigmas (Acórdão 3401-005.927 e Acórdão nº 1302-003.601) relativamente à matéria “afastamento da preclusão em situação de Despacho Decisório eletrônico” e “afastamento da preclusão pela aplicação da alínea “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72”, uma vez que os documentos e esclarecimentos adicionais trazidos aos autos com o Recurso Voluntário pela contribuinte serviram para contrapor fatos e razões trazidas aos autos de forma clara apenas com o acórdão da DRJ, em face do direito da ampla defesa e da busca da verdade material.

70. Dessa forma, requer-se o conhecimento e provimento do presente Recurso Especial para que seja privilegiado o entendimento firmado nos acórdãos paradigmas em detrimento da conclusão do acórdão recorrido, afastando-se a preclusão e determinando-se o retorno dos autos à Turma *a quo* para prosseguimento do julgamento com a análise dos documentos e esclarecimentos apresentados com o Recurso Voluntário.

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF negou seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, com fundamento no artigo 18, inciso III, do Anexo II do RICARF (fls.272/277).

Em relação à divergência quanto ao afastamento da regra de preclusão em se tratando de DDE, por força do disposto no art. 71, §2º, inciso V, do RICARF, o despacho tornou-se

definitivo, não mais cabendo a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa. Sobre o tema, o despacho asseverou em síntese:

Desse exame, concluo que o afastamento da regra de preclusão em se tratando de DDE é matéria não prequestionada, já que não mereceu qualquer consideração por parte do Colegiado recorrido ou de seu Presidente. Tal fato que inviabiliza seu reexame pela CSRF, que não atua como uma Terceira Instância de Julgamento, mas sim uma Instância Especial, cuja atribuição é a uniformização da jurisprudência do CARF. Com efeito, não há que se falar em "reexame" pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a matéria sequer foi examinada no acórdão recorrido. Cabe registrar, por fim, que o efeito devolutivo profundo não tem aplicação em sede de juízo especial, haja vista a competência exclusiva de harmonização da divergência da CSRF.

Em relação à divergência quanto afastamento da regra de preclusão em decorrência da aplicação da alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, disse-se no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial para negar-lhe seguimento:

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando a decisão recorrida e o **Acórdão nº 3402-005.927**, parece-me que não há como extrair a divergência interpretativa da alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, na medida em que a decisão indicada como paradigma não o interpretou.

Por outro lado, cotejando a decisão recorrida e o **Acórdão nº 1302-003.601**, parece-me que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Com efeito, enquanto a decisão recorrida entendeu que não se configurou a exceção prevista na alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a decisão indicada como paradigma entendeu que haver fatos/razões supervenientes. E em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Recurso de Agravo

Cientificada do Despacho, a contribuinte apresentou recurso de Agravo (fls.286/298), o qual foi ***"AGOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "afastamento da regra de preclusão em decorrência da aplicação da exceção prevista na alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972"; e 2) REJEITADO relativamente à matéria "afastamento da regra de preclusão em se tratando de Despacho Decisório Eletrônico (DDE)", prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento"*** (fls.301/310).

Segue a transcrição de trechos do Despacho Agravado:

E entendo de rigor o seu acolhimento.

De fato, como ali sustentado, não se vê diferença fática substancial a impedir sua comparação e dela se comprova a existência de entendimentos díspares quanto à possibilidade de apresentação de documentos apenas em grau de recurso voluntário, em processos que envolvam Declarações de Compensação e sejam, inicialmente, “decididos” de forma eletrônica.

Vale o acréscimo de que no primeiro deles se aceitou mesmo um “início de prova” visou a complementar a retificação da DCTF já providenciada quando do julgamento de primeiro grau, mas aí considerada insuficiente. Esse início de prova levou o colegiado, primeiro, a decidir pela conversão do julgamento em diligência cujo resultado implicou o provimento do recurso no acórdão trazido como paradigmático. Nele, a propósito, constou:

Do Mérito

Toda a compreensão do mérito do presente processo fora perfeitamente escrutinada pelo antigo relator que, acertadamente, entendeu que:

- (a) A mera retificação das DCTF's não possuem o condão de comprovar o direito creditório;
- (b) A despeito de o Recorrente não haver apresentado os documentos que fundamentaram o suposto pagamento indevido de PIS no momento da impugnação, é razoável entender que, diante do despacho decisório eletrônico, não fora possível conceber que somente a DCTF retificadora não teria o condão de comprová-lo, o que ficou apenas claro na leitura da decisão que não deu provimento à sua Manifestação de Inconformidade;
- (c) Por isso mesmo, entendemos, à época, que a disponibilização de documentos que ambicionassem a sua comprovação quando do Recurso Voluntário, o que foi feito, supririam a carência probatória que estava inicialmente desenhada, devendo ser objeto de análise pela unidade de origem a fim de verificar sua suficiência.

Assim, reitero minha concordância com os fundamentos da Resolução que aceitaram a documentação apresentada no Recurso Voluntário e, diante do resultado da diligência, que averiguou ser plausível o valor pleiteado, não resta a mim senão apenas acolher o seu resultado.

Por todo o exposto, conheço do Recurso, e dou-lhe provimento, acolhendo o resultado da diligência

No segundo, a divergência quanto à questão jurídica se confirma já na ementa:

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta rejeita o direito creditório sob o fundamento de que não houve prova hábil e idônea capaz de comprovar o equívoco alegado na manifestação de inconformidade. Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Ainda que nela se registre que naquele caso havia circunstâncias que permitiriam o afastamento da regra preclusiva, tais circunstâncias correspondem, grosso modo, às deste, pois (destaques ora acrescidos):

(...)

Assim, fica comprovado que houve pagamento a maior do IRRF efetivamente devido nessas remessas. O valor pago a maior corresponde justamente aos 10% devidos à título de CIDE sobre as mesmas operações, os quais foram indicados como débitos para a compensação.

Quanto ao fato de esses documentos só terem sido trazidos aos autos em sede de recurso, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal PAF) acerca da preclusão do direito do contribuinte apresentar prova documental após a impugnação:

(...)

Nada obstante, boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação pelo aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou

direito superveniente” e “fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ **quando esta rejeita o direito creditório sob o fundamento de que não houve prova hábil e idônea capaz de comprovar o equívoco alegado na manifestação de inconformidade.** Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Em suma, pois, em todos os três processos se examinava a possibilidade de juntada de provas em grau de recurso voluntário, em processos decorrentes de DComp examinadas por despacho eletrônico e em que no julgamento de primeiro grau se rejeitara o direito sob a alegação de insuficiente comprovação. O recorrido rejeita tal prolação tardia por aplicação rigorosa do art. 16 do PAF, ao passo que ambos os paradigmas a “flexibilizam” porquanto somente no julgamento de primeiro grau é que a questão probatória teria surgido.

Reitere-se que, no primeiro deles, sequer houve prova suficiente em grau de recurso voluntário como no segundo. Em seu Relatório se consignou acerca do exame inicial do recurso e que resultou na baixa em diligência (**destaques** ora acrescidos):

É certo que na primeira oportunidade processual o recorrente não produziu a prova necessária, limitando-se a anexar cópias de declarações, que, por si só, nada demonstram, entretanto, **no recurso voluntário, trouxe planilhas e demonstrativos, além de extrato do balancete,** o que, a meu sentir, consubstancia um início razoável de prova a justificar o retorno dos autos à DRF de jurisdição para exame das alegações do recorrente.

Naquele, mesmo assim, não se negou provimento ao recurso, baixando-se os autos em diligência para que se verificasse se o direito existia.

Não se consegue identificar diferença substancial com a situação deste processo no qual, diz o relator(**destaques** ora acrescidos):

Em sede recursal, a Recorrente alegou que retificou a DCTF do período de fevereiro/2008 para reduzir a BC da contribuição de R\$ 1.900.000,00 para R\$ 1.641.939,96, sem justificar os motivos que levaram a redução. **Juntou planilha de cálculo e balancete para comprovar suas alegações.**

A única dúvida que resta é quanto ao destino que o primeiro dos colegiados paradigmáticos (quarta câmara desta terceira turma) daria a processo em que prova trazida em grau de recurso ainda fosse insuficiente. De fato, sua leitura não deixa essa questão completamente definida, até porque não era o caso ali examinado, embora o último período do voto até possa levar à conclusão de que também baixaria os autos em diligência como o segundo.

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja:

Contrarrazões da PGFN

Devidamente cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls.320/325), a qual requer seja IMPROVIDO o Recurso Especial de Divergência interposto pela contribuinte, e o faz nos seguintes termos:

- (i) o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, cujo ônus probatório recai sobre o contribuinte interessado (art.373 do CPC);
- (ii) a fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a interessada deve, sob pena de preclusão, instruir sua manifestação de inconformidade com documentos aptos a comprovar inclusão indevida de valores na base de cálculo, erro material na apuração do imposto e reduções de valores da base de cálculo de débito confessado em DCTF, considerando o disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972;
- (iii) faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, contudo deve estar embasada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração (artigos 26 e 27 do Decreto 7.574/2011);
- (iv) uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Presidente da 3ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Em relação a normas gerais, a divergência se instaura quando existem elementos fáticos/probatórios e normativos semelhantes quanto aos fundamentos utilizados nas conclusões em comparação, caso a caso. Em tais circunstâncias, as decisões vinculam-se estritamente aos casos específicos de que tratam. Assim, é preciso averiguar quais os elementos de cada caso que foram fundamentais para a decisão, e aferir se os paradigmas apresentam elementos semelhantes. Não basta existir algumas semelhanças, exige-se que exista semelhança nos pontos que serviram de fundamento para o acórdão recorrido.

Como relatado, o dissenso jurisprudencial submetido ao crivo desta E. Câmara Superior, cinge-se em relação ao *“afastamento da regra de preclusão em decorrência da aplicação da exceção prevista na alínea “c” do § 4º do art. 16 do decreto nº 70.235, de 1972”*. Para tanto, indica como paradigma os **Acórdãos 3401-005.927 e 1302-003.601**.

Segundo a recorrente, a similitude fática resta comprovada, uma vez que em ambos os acórdão paragonados tratou-se de Pedido de Compensação, inicialmente decididos, por meio de Despacho Decisório Eletrônico, e que diferente do presente caso, nos acórdãos indicados como paradigma, formou-se a convicção de afastar a ocorrência da preclusão e tomar conhecimento dos documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário. Ressalta, ainda, que no caso posto, assim como nos paradigmas, o Colegiado, expressamente, reconheceu que foram trazidos com o Recurso Voluntário documentos (v.g. planilha de cálculo; balancete e Dacon) que indicam de forma razoável a existência do crédito.

Em uma primeira análise, poderia se concluir que de fato há similitude fática entres os casos analisados. Como restou evidenciado pelo Despacho Agravado *“em todos os três processos se examinava a possibilidade de juntada de provas em grau de recurso voluntário, em processos decorrentes de DComp examinadas por despacho eletrônico e em que no julgamento de primeiro grau se rejeitara o direito sob a alegação de insuficiente comprovação. O recorrido rejeita tal prolação tardia por aplicação rigorosa do art. 16 do PAF, ao passo que ambos os paradigmas a “flexibilizam” porquanto somente no julgamento de primeiro grau é que a questão probatória teria surgido”*.

No entanto, cotejando detidamente a decisão recorrida e os **Acórdãos 3401-005.927 e 1302-003.601**, indicados como paradigma, não se pode dizer que a divergência restou configurada no presente caso, por se tratar de casos específicos o que evidencia a dissimilitude fática entre os arestos, e por consequência enseja o não conhecimento do Recurso Especial. É o que se passa a demonstrar.

No acórdão recorrido, o relator além de entender que restou configurada a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto nº 70.235/72, ressaltou que a contribuinte “em sede de **manifestação não trouxe os motivos de fato e de direito** em que se fundamenta suas pretensões, **tampouco documentos** para comprovar suas alegações”. Além disso, deixou claro, que apesar de juntar documentos, que em tese provaria o direito creditório pleiteado, em sede recursal “a Recorrente não justificou os motivos que levaram a redução da BC das contribuições, ou seja, **não fez nenhuma correlação entre o direito e os documentos que embasariam suas pretensões**”.

A decisão apreciou a matéria nos seguintes termos:

Em sede de manifestação de inconformidade, a Recorrente alegou existir de fato equívocos na DCTF, **sem justificar qual o motivo que reduziu a base de cálculo do tributo**. Para respaldar seu direito a Recorrente **trouxe DCTF retificadora**. Destaca-se as alegações da Recorrente:

O crédito apresentado para efeito de compensação refere-se a pagamento a maior de Cofins de 29/02/2008, pago em 20/03/2008, que está relacionado na declaração de débitos e créditos tributários federais (Dctf) do mês de fevereiro/2008.

A DRJ manteve o despacho decisório por entender que a Recorrente não demonstrou/comprovou a origem do crédito apurado, ou seja, por total ausência de provas hábeis a comprovar de forma indubitosa a origem dos registros contábeis trazidos pelo contribuinte, a saber:

[...]

Em sede recursal, a Recorrente alegou que retificou a DCTF do período de fevereiro/2008 para reduzir a BC da contribuição de R\$ 1.900.000,00 para R\$ 1.641.939,96, sem justificar os motivos que levaram a redução. Juntou planilha de cálculo e balancete para comprovar suas alegações.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que restou configurado nos autos a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto nº 70.235/72, considerando que a Recorrente **em sede de manifestação não trouxe os motivos de fato e de direito** em que se fundamenta suas pretensões, **tampouco documentos para comprovar suas alegações**, impossibilitando, assim, que o faça em sede recursal, sob pena de acarretar supressão de instância.

A respeito do assunto, destaco o brilhante voto do Conselheiro Alexandre Kern, cujas razões adoto com causa de decidir para afastar qualquer pretensão da Recorrente:

(...)

No presente caso, os supostos documentos do equívoco cometido pela Recorrente vieram somente em sede recursal, acarretando, assim, a preclusão prevista nos artigos 16 e 17, do Decreto nº 70.235/72, **inexistindo, ao meu ver**

qualquer hipótese das exceções que permitam superar a preclusão e a supressão de instância. Além disso, a Recorrente não justificou os motivos que levaram a redução da BC das contribuições, ou seja, não fez nenhuma correlação entre o direito e os documentos que embasariam suas pretensões.

Em resumo, não restou comprovado e demonstrado a liquidez e certeza do crédito apurado pela Recorrente.

Ainda, o Despacho de Admissibilidade de Embargos proposto pela contribuinte¹, assentou que *“é necessário esclarecer que a contribuinte não alegou, em seu recurso voluntário, a existência das exceções previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, nem efetuou qualquer pedido de diligência, tendo, somente, pedido a homologação das compensações”*. Ao final conclui: *“Mesmo não havendo tais pedidos, a decisão considerou que não foram demonstradas as exceções previstas no § 4º do referido artigo e declarou a preclusão para apresentação de provas e novas razões, além dos já indicados na manifestação de inconformidade, o que possui, como consequência jurídica, o não conhecimento de documentos juntados em recurso voluntário e, por óbvio, a inocuidade de realização de diligências”*.

De outro lado, cotejando a decisão recorrida e o **Acórdão nº 3401-005.927**, parece-me que não há como extrair a divergência interpretativa da alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, na medida em que a decisão indicada como paradigma não o interpretou.

O que se verifica da leitura do acórdão, já na Impugnação, o contribuinte junta aos autos: DCTF, DIPJ, cópia do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur e Balancete de Verificação, além de constar em seus pedido a realização de diligência fiscal, visando a efetiva averiguação, por parte da autoridade administrativa, da existência do crédito.

Em sede recursal, o contribuinte complementa a carência probatória que estava inicialmente desenhada (juntou planilhas e demonstrativos, além de extrato do balancete), levando em consideração que naquele caso *“onde há um início razoável de prova, composto por documentos outros que não apenas declarações ou mesmo debates eminentemente retórico” e “que a disponibilização de documentos que ambicionassem a sua comprovação quando do Recurso Voluntário, o que foi feito, supririam a carência probatória que estava inicialmente desenhada”*. Este foi motivo determinante para afastar a preclusão e converter o julgamento em diligência; e, uma vez certificada pela autoridade fiscal encarregada da diligência a disponibilidade do crédito, se fez necessária a homologação da DCOMP analisada.

Ressalta-se, que já na sua ementa, restou cristalino que o contribuinte, naquele caso, apesar de juntar documentos em sede de recurso, iniciou o contencioso com indícios de

¹ A embargante sustenta que o acórdão padece de omissão sobre a aplicação da alínea “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Ao final, pede efeitos infringentes aos embargos para que o julgamento seja convertido em diligência e os documentos acostados sejam apreciados (trecho do Despacho de Admissibilidade de Embargos à fl.217).

provas, vindo a complementar a instrução probatória, “quando já havia esclarecimento suficiente da matéria efetivamente em litígio.

O Acórdão indicado como paradigma nº **3401-005.927** está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS EM SEDE DE RECURSO.
INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO.

Iniciando-se o contencioso com despacho decisório eletrônico, é possível, em nome da legítima verdade material e direito a ampla defesa, a apresentação de documentos comprobatórios já em sede de Recurso, **quando já havia esclarecimento suficiente da matéria efetivamente em litígio**. Assim, estando comprovado o direito creditório em **sede de diligência**, é de se admitir a compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, acolhendo o resultado da diligência.

Quanto ao segundo acórdão indicado como paradigma (**Acórdão nº 1302-003.601**), a dissimilitude fática resta evidente. No caso, o contribuinte, em sede recursal “alega que sobre as seis remessas efetuadas para o exterior à título de licenciamento de software e assistência técnica, no primeiro semestre de 2002, incidiu o IRRF à alíquota de 15% e a CIDE à alíquota de 10%. Contudo, em todos esses casos, recolheu uma guia única com o código do IRRF à alíquota de 25%”.

Consta do voto, que: “Depois de a instância a quo ter negado o direito creditório por falta de apresentação de documentação hábil e idônea capaz de comprovar suas alegações, a recorrente **discrimina os valores remetidos para o exterior, junta os respectivos contratos de câmbio e esclarece o motivo das remessas: pagamentos referentes a licenciamento de softwares e assistência técnica, e uma vez constatado que de fato o contribuinte está sujeito à incidência do IRRF à alíquota de 15% e da CIDE à alíquota de 10%, tal como preconizado pelas alterações legislativas instituídas com a Lei nº 10.168/2000**”. Assim, diante dos esclarecimentos trazidos pela parte em cotejo com as provas adicionais juntadas ao recurso e dado que o “erro que ensejou o surgimento do indébito pretendido, cinge-se à análise estritamente legal (qual alíquota deveria ser aplicada - se 25 ou 15%)”, foi afastada a preclusão e deferido o crédito pleiteado.

O Acórdão indicado como **paradigma nº 1302-003.601** está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2002

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta rejeita o direito creditório sob o fundamento de que não houve prova hábil e idônea capaz de comprovar o equívoco alegado na manifestação de inconformidade. Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Recurso Voluntário Provido

Consta do voto:

Depois de a instância a quo ter negado o direito creditório por falta de apresentação de documentação hábil e idônea capaz de comprovar suas alegações, a recorrente discrimina os valores remetidos para o exterior, junta os respectivos contratos de câmbio e esclarece o motivo das remessas: pagamentos referentes a licenciamento de softwares e assistência técnica. Portanto, sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 15% e da CIDE à alíquota de 10%, tal como preconizado pelas alterações legislativas instituídas com a Lei nº 10.168/2000, *verbis*:

(...)

Como se vê, a referida alteração legislativa havia ocorrido um pouco antes dos pagamentos que deram ensejo ao pedido objeto do presente processo. Portanto, é bastante plausível que o equívoco alegado pela recorrente tenha sido motivado pela novidade que havia sido recentemente inserida no Ordenamento, vez que anteriormente incidia o IRRF à alíquota de 25% sobre tais remessas.

A documentação trazida com o recurso, de fato, comprova que houve seis remessas:

- em 21/01/2002, no valor de R\$ 7.506,26 (cuja base reajustada levaria a um IRRF à alíquota de 25% equivalente aos R\$ 2.502,09 recolhidos) --> fls. 111/112;
- em 04/02/2002, no valor de R\$ 624.291,11 (cuja base reajustada levaria a um IRRF à alíquota de 25% equivalente aos R\$ 208.097,04 recolhidos) --> fls. 113/114;
- em 14/02/2002, no valor de R\$ 33.256,84 (cuja base reajustada levaria a um IRRF à alíquota de 25% equivalente aos R\$ 11.320,82 recolhidos) --> fls. 115/116;
- em 13/03/2002, no valor de R\$ 9.823,36 (cuja base reajustada levaria a um IRRF à alíquota de 25% equivalente aos R\$ 3.310,11 recolhidos) --> fls. 119/120;
- em 03/04/2002, no valor de R\$ 15.827,88 (cuja base reajustada levaria a um IRRF à alíquota de 25% equivalente aos R\$ 5.326,88 recolhidos) --> fls. 121/124;
- em 05/06/2002, no valor de R\$ 71.993,67 (cuja base reajustada levaria a um IRRF à alíquota de 25% equivalente aos R\$ 23.997,89 recolhidos) --> fls. 125/128.

Assim, fica comprovado que houve pagamento a maior do IRRF efetivamente devido nessas remessas. O valor pago a maior corresponde justamente aos 10% devidos à título de CIDE sobre as mesmas operações, os quais foram indicados como débitos para a compensação.

Quanto ao fato de esses documentos só terem sido trazidos aos autos em sede de recurso, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF) acerca da preclusão do direito do contribuinte apresentar prova documental após a impugnação:

(...)

Nada obstante, boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. **Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária** (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação pelo aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou direito superveniente” e **“fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”**.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta rejeita o direito creditório sob o fundamento de que não houve prova hábil e idônea capaz de comprovar o equívoco alegado na manifestação de inconformidade. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

Ainda, do acórdão trago a colação a declaração de voto apresentada, em que o conselheiro destaca, após discorrer sobre a verdade material x preclusão, que o caso poderia ser

resolvido sem provas adicionais, uma vez tratar-se de análise estritamente legal (correção dos cálculos a partir da incidência da alíquota efetiva e concretamente devida), *in verbis*:

Nada obstante, e dada a minha posição particularmente rígida (intransigente, mesmo) quanto a observância dos requisitos processuais pertinentes, me vejo forçado a expor, sob o meu prisma, as razões pelas quais votei pelo provimento do recurso, sem ressalvas.

Diga-se, sempre expus em votos proferidos em outros feitos, que o art. 170 do CTN impõe ao administrado o mister de comprovar a liquidez e certeza do direito creditório pretendido e, mais: somadas as disposições da lei complementar retro aos preceitos dos art. 16 e 17 do Decreto 70.235/72, o momento oportuno para se desincumbir desse ônus é, e só pode ser, o da impugnação (= manifestação de inconformidade).

Mormente para aqueles que defendem o desenvolvimento de um processo administrativo mais flexível em prol da obediência ao princípio da verdade material, vale o destaque: a) **primeiramente, por verdade material não se pode tomar a liberdade absoluta instrumental... a verdade material, como, aliás, já tive a oportunidade de me manifestar em outras ocasiões, não significa a possibilidade de se desconsiderar os marcos procedimentais, em atropelo aos limites do devido processo legal...** tal princípio é o norte - vetor - da atividade administrativa que deve, a luz do art. 142 do CTN, exaurir, mediante processo investigativo, toda a matéria fática necessária (e suficiente) à tipificação do fato signo presuntivo e, ainda que nos seja franqueado explorar as provas produzidas para além daquelas consideradas no ato de lançamento, não induz a conclusão de que possamos reinstruir o processo a qualquer tempo ou modo (pena de se vexar o já mencionado devido processo e, ainda, correr o risco de violar a igualdade - semelhante afã instrutório, por certo, não será reprisado em todos os processos).

Outrossim, e como muito apropriadamente posto pelo D. Relator, o próprio Decreto 70.235 cuidou de positivar o citado princípio quando expôs, explicitamente, as regras "excetivas" aos limites temporais contemplados pelo § 4º do art. 16 e pelo art. 17; isto é, ultrapassadas as hipóteses das alíneas "a" a "c" do predito art. 16, **admitir-se a produção de prova ou a inovação de argumentos após o marco processual próprio, equivaleria à deixar de aplicar preceptivo normativo (legal) a que este Conselho está sujeito, inclusive, por força do princípio hierárquico.**

O caso vertente, vejam bem, não obstante aparentemente desafiar a aplicação das limitações constantes dos artigos anteriormente citados, resolvia-se, inclusive, sem uma necessidade adicional de produção de provas, dado que o erro que ensejou o surgimento do indébito pretendido, cinge-se à análise estritamente legal (qual alíquota deveria ser aplicada - se 25 ou 15%)... uma vez, pois, **demonstrada a correção dos cálculos a partir da incidência da alíquota efetiva e concretamente devida**, o contribuinte se desincumbiu de seu ônus, ao menos, a luz do comando inserto no art. 170 do CTN, já mencionado alhures.

Quando, todavia, a DRJ expõe a necessidade de um plus, i.e, da produção de provas adicionais, aqui, ela inova a discussão, e, particularmente, concretiza a hipótese contemplada pela alínea "c" do § 4º do art. 16, por vezes mencionado. Assim, os novos documentos juntados com o recurso voluntário pressupõem o seu acolhimento, já que apresentados, justamente, para se contrapor a novos argumentos surgidos por ocasião da manifestação da instância *a quo*.

A exposição, acima, como esclarecido, se presta para destacar e evidenciar apenas a manutenção de minha coerência com casos paradigmas por mim relatados ou em que votei, especialmente, pelo não acolhimento de novas provas.

O caso, destarte, desafia uma solução apropriada ao caso concreto sem que, contudo, se desrespeite as regras processuais pertinentes (daí a necessidade de se tecer elogios ao voto condutor do feito).

A luz de tudo o que foi dito, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso, nos precisos termos do voto proferido pelo D. Relator.

Como destacado acima, o afastamento da regra de preclusão em decorrência da aplicação da exceção prevista na alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, foi aplicada a cada caso específico, cada qual com sua peculiaridade.

Com efeito, não resta dúvida, os fatos que subjazem os respectivos litígios são absolutamente distintos, uma vez que a decisão recorrida laborou em face de ausência de motivos de fato e de direito em que se fundamenta as pretensões creditórias, e que apesar de juntar documentos, não justificou os motivos que levaram a redução da BC das contribuições, sendo certo que não possui qualquer semelhança com a situação fática dos acórdãos paradigmas. Não há como atestar que a decisões trazidas nos paradigmas seria a mesma diante dos fatos analisados pelo acórdão recorrido.

Ademais, resta assente, que no acórdão recorrido há fundamento autônomo e suficiente para o não provimento do Recurso Voluntário (ausência dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a pretensão creditória). Contudo, o Recurso Especial manejado pela contribuinte, somente impugnou quanto a um deles (somente ataca a questão da preclusão), e, portanto, é insuficiente para estabelecer a divergência.

Desta forma, o recurso é considerado como "insuficiente para estabelecer a divergência" pois, em que pese constarem dois fundamentos autônomos e suficientes no Acórdão recorrido para rejeitar a compensação pleiteada, o Recurso Especial restringiu-se a impugnar apenas um deles (preclusão), restando o outro (ausência de contextualização dos fatos) intacto por decisão definitiva, não havendo aí interesse processual em alterar apenas um dos fundamentos que alicerçam a rejeição da pretensão da recorrente quando o outro já é suficiente por si só para provocar esse mesmo resultado.

II – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green