



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16306.000314/2008-73
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.126 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIAO BRASILEIRA DE VIDROS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. APRECIÇÃO DE PROVA JUNTADA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. CONTEXTOS FÁTICOS SEMELHANTES. DIVERGÊNCIA CARACTERIZADA.

Deve ser conhecido o recurso especial se o acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia critério para admissibilidade de prova em recurso voluntário não cogitado no acórdão recorrido.

PROVAS DOCUMENTAIS JUNTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO PARA CONTRAPOR FATOS OU RAZÕES CONSTANTES DA DECISÃO DA DRJ. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO PREVISTA NO PRÓPRIO DECRETO Nº 70.235/1972.

Nos termos do próprio Decreto nº 70.235/1972 (artigo 16, parágrafo. 4º, “c”), admite-se a apresentação de prova documental que destine-se a contrapor fatos ou razões invocadas na decisão de primeira instância em sede de recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator), que converteu o julgamento em diligência. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner, que lhe deu provimento e Andrea Duek Simantob, que lhe deu provimento parcial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado) e Caio Cesar Nader Quintella. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

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).

Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 837/850) interposto pela *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1301-000.696** (fls. 818/826), o qual, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O crédito pleiteado deve ser analisado à luz de elementos que possam comprovar o direito creditório alegado. Em respeito ao princípio da verdade material, as provas oferecidas em qualquer fase processual devem ser analisadas pela origem a fim de determinar a disponibilidade ou não do direito creditório, permitindo a homologação até o limite de crédito que estiver disponível.

COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. VERDADE MATERIAL

Não obstante a autorização pela legislação de regência para que, tratando-se de tributos da mesma espécie, a compensação pudesse ser feita independentemente de requerimento (sem processo), resta claro que, em qualquer que seja a circunstância, o procedimento deve ser retratado na escrituração contábil. No caso vertente, em que a autoridade administrativa competente serviu-se de dados extraídos de DIRF e DIPJ para aferir a certeza e liquidez do crédito indicado para compensação, a alegação de inconsistências entre os citados documentos tornam ainda mais relevante a apresentação dos registros contábeis e informes de rendimentos.

Em respeito ao princípio da verdade material, as provas oferecidas em qualquer fase processual devem ser analisadas pela origem a fim de determinar a disponibilidade ou não do direito creditório, permitindo a homologação até o limite de crédito que estiver disponível.

O litígio é decorrente de *DCOMP's* apresentadas pelo contribuinte para fins de formalizar compensações de débitos próprios com alegado crédito de Saldo Negativo de IRPJ, no montante originário de R\$6.048.135,01, referente ao ano-calendário de 2002.

Por meio do *despacho decisório* de fls. 72/85, as compensações foram homologadas parcialmente, tendo em vista que, após reapuração do Saldo Negativo do período, foi reconhecido saldo credor de R\$3.322.096,98.

A contribuinte apresentou *manifestação de inconformidade* (fls. 98/102), alegando que as compensações foram feitas tempestivamente (em 2005) e já teriam sido homologadas tacitamente, afinal o Saldo Negativo em questão foi declarado na *DIPJ* de 2002, apresentada há mais de cinco anos da data de ciência do referido despacho.

Em seguida informou que incluiu dois débitos compensados em parcelamento (fls. 166/167), bem como apresentou petição (fls. 179/181) esclarecendo que teria localizado a documentação comprobatória do crédito, documentação esta que foi anexada aos autos às fls. 201/452.

Tramitado o feito, sobreveio despacho (fls. 455/457) que determinou a realização de diligência, nos seguintes termos:

2. Ao analisar as estimativas pagas, o auditor fiscal verificou que a estimativa de março/2002 de IRPJ foi compensada sem processo com saldos negativos dos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, sendo necessária a análise dos saldos negativos de IRPJ desses anos-calendário para se verificar se havia suficiência de saldo para compensação.

3. Nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2001, a contribuinte ofereceu rendimentos em valor menor do que constava nas respectivas DIRF e, desse modo foi calculado o IRRF proporcional aos rendimentos oferecidos, o que diminuiu o saldo credor a ser utilizado na compensação com a estimativa de março de 2002.

4. Relativamente ao ano-calendário de 2000, a situação é diferente pois foi encontrado na DIRF, valor de rendimentos e IRRF muito menores do que a contribuinte declara, conforme pode ser verificado no quadro a seguir:

Código	DIRF		DIPJ	
	IRRF (R\$)	Rendimento (R\$)	Receita oferecida a tributação(R\$)	IRRF comprovado(R\$)
3426	862,90	4.314,54	649.375,76	862,90
6800	24.196,56	120.984,59		24.196,56
5706	6,09	40,60	8.753.230,41	6,09
TOTAL	25.065,55			25.065,55

5. Como os rendimentos declarados não constavam na DIRF do ano-calendário de 2000, foi reconhecido apenas o que constou na DIRF.

6. Assim, o valor reconhecido de crédito para o ano-calendário de 2002, foi menor do que o declarado nas PER/DCOMP.

7. Cientificada em 18/02/2009, conforme AR de fls. 86/verso, a contribuinte apresentou, em 19/03/2009, manifestação de inconformidade de fls. 96 a 100, apresentando suas razões, a seguir em síntese:

(...)

9. Em 15/05/2010, a contribuinte informa que localizou parcialmente documentos que entende serem essenciais ao processo (fls. 157 e 158) e a documentação de fls.159 a 199 e 201 a 399 e 401 a 428.

10. Analisando toda a documentação apresentada, observa-se que dela contam informes de rendimentos, acostados ao processo pela reclamante, relativos ao ano-calendário 2000 (fls. 337 a 339), e desses informes, os de fls. 338 e 339, não constam na DIRF desse ano. Observa-se também que esse informes, apresentados em cópias simples, foram apresentados ao Fisco decorridos mais de um ano após a ciência do despacho decisório.

11. A fonte pagadora desses informes que não constam em DIRF foi a empresa Finasa Seguradora S. A , CNPJ 33.151.291/001-78, originalmente de São Paulo, apresenta hoje domicílio fiscal no Rio de Janeiro e outra denominação: Atlântica Companhia de Seguros.

12. Considerando que os documentos foram apresentados em cópias simples, mais de um ano depois da apresentação da manifestação de inconformidade, considerando que a empresa Finasa Seguradora, estava irregular no cadastro da Receita Federal do Brasil à época dos fatos, por “interposição fraudulenta, considerando que os valores são elevados ” e considerando que as informações dos informes não constam na DIRF, proponho que o presente processo seja baixado em diligencia para que se verifique, junto a fonte pagadora, a autenticidade dos informes de rendimentos de fls. 338 e 339, para que se possa prosseguir com a análise do pleito.

O resultado da diligência foi objeto de relatório (fls. 479/480) que assim concluiu:

(...)

De todo o exposto no presente relatório, verificamos que as alegações do interessado possuem respaldo na documentação apresentada pelo contribuinte Atlântica Companhia de Seguros. Salvo maior juízo, os pagamentos efetuados ao interessado são procedentes.

Nesse contexto, foi proferida decisão de primeira instância que acatou a conclusão da diligência (fls. 501/514), reconhecendo-se mais R\$1.384.550,49 no cômputo do Saldo Negativo de IRPJ do ano base de 2002 (*estimativa de março*), além do que já havia sido reconhecido pelo despacho decisório.

Desse modo, o crédito reconhecido passou a ser assim representado:

Item	Descrição	Declarado (R\$)	Confirmado (R\$)
01	IRPJ devido – alíquota 15%	6.278.197,42	6.278.197,42
03	IRPJ devido – adicional	4.161.464,95	4.161.464,95
	Deduções		
13	(-) IRRF	4.762.923,88	3.424.574,77
17	(-) Imposto de Renda Mensal por Estimativa	11.724.873,50	11.721.735,07
	IRPJ a pagar	-6.048.135,01	-4.706.647,47

Especificamente quanto ao IRRF do ano de 2002, a decisão de piso (fls. 501/514) foi “genérica”, negando o seu cômputo no crédito de Saldo Negativo com a seguinte motivação:

41. Analisando os documentos apresentados, observa que são partes dos livros Razão e Diário, alguns DARF, informes de rendimentos e cópias das fichas 1 1 e 12 das DIPJ dos anos 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

42. No caso dos anos-calendário 1998, 2001 e 2002 a contribuinte ofereceu à tributação rendimentos em valor menor do que constava na DIRF mas declarou o valor integral do IRRF. Nesse caso, somente é considerado para efeito de aproveitamento, o IRRF proporcional aos rendimentos financeiros oferecidos.

Houve interposição de *recurso voluntário* (fls. 546/575) contra essa decisão.

Com relação ao IRRF, a contribuinte esclarece que:

Após a análise dos comprovantes de retenção do imposto de renda juntados aos autos (Fls. 180 a 184), ficou demonstrado que o valor oriundo dos mencionados comprovantes de retenção (R\$ 4.762.923,88) é idêntico ao valor utilizado na DIPJ a título de IRRF (R\$ 4.762.923,88)”

A consulta da RFB ao seu sistema SIEF/DIRF, localizou o valor de R\$ 3.424.574,77 de IRRF (Fls. 64 a 67), ou seja, menor que o valor utilizado pela Recorrente na apuração do saldo credor (R\$ 4.762.923,88), embora tenha constatado que as receitas correspondentes ao IRRF foram integralmente oferecidas à tributação (Fls. 71 a 85 e 474 a 487).

(...)

Cabe ressaltar que, as retenções promovidas pelas diversas fontes pagadoras dos rendimentos, decorrem, basicamente, de aplicações financeiras e de juros sobre o capital próprio conforme demonstrado no quadro a seguir e parcialmente confirmado pela DRF em suas análises:

CNPJ da Fonte Pagadora	Código da Receita	Rendimentos	IRRF	Valor SIEF/DIRF	Fis. Processo
33.172.537/0001-98	3426	15.613.418,99	3.122.683,77	3.122.683,77	67 / 181
33.172.537/0001-98	5273	1.302.643,05	260.528,59	260.528,59	67 / 181
33.172.537/0001-98	6800	189.514,62	37.902,92	37.902,92	66 / 181
43.798.594/0001-30	5706	2.438.127,63	365.719,14	-	182
61.079.398/0001-98	5706	2.900.048,33	435.096,39	-	183
60.837.689/0001-35	3426	2.702.968,70	540.593,74	-	184
61.065.421/0001-95	6800	1.996,55	399,33	3.458,75	66 / 185
Total		25.148.717,87	4.762.923,88	3.424.574,03	

Especificamente com relação ao valor de R\$ 540.593,74, a Requerente efetuou o seu recolhimento por meio de DARF e declarou em DCTF do 2º Trimestre/ 2002 para o código - 3426 IR s/ aplicações em renda fixa – Pessoa Jurídica. Este recolhimento é resultante da operação de cessão de certificados de depósitos bancários realizados com a empresa Souto Vidigal S.A (Anexo 2, fls.49 a 55), sendo que os rendimentos que deram base à retenção do IRRF foram devidamente contabilizados na conta de resultado (Receita) 3.1.2.0.0.003.00003 - Receitas de Cert. De Depósitos Bancários e oferecidas à tributação conforme dispõe a legislação (Anexo 2, fls. 04 e 05).

É necessário destacar, mais uma vez que, a RFB promoveu sua análise, tomando como base, única e exclusivamente, os valores declarados em DIRF pelas fontes pagadoras, sem ao menos verificar os Informes de Rendimentos e o comprovante de arrecadação apresentados pela Recorrente no presente processo (Fls. 181 a 184).

(...)

Destaque-se que, de acordo com o art. 231 do RIR/ 99, com base no art. 2º § 4 da Lei 9 430/ 96, só é admitida a compensação de valores pagos a maior a título de IRRF se as receitas forem computadas na determinação do lucro real:

(...)

Esclarece, ainda, que todas as receitas financeiras foram sim oferecidas à tributação:

E foi exatamente o que fez a Requerente, quando informou na DIPJ 2003 - AC 2002, especificamente na Ficha 06A - Demonstração do Resultado, os valores nas Linhas 21 - Ganho Auferido Mercado de Renda Variável, de R\$35.660.661,80, na Linha 23 - Receita de Juros sobre o Capital Próprio, de R\$ 5.338.770,25 e na Linha 24 - Outras Receitas Financeiras o valor de R\$ 19.247.210,73, que correspondem a somatória dos saldos das contas utilizados para registrar o total dos rendimentos que deram base às retenções do ano-calendário de 2002 (Fl. 055).

Seguem no **Anexo 2 (Fls.13 a 49)** as cópias autenticadas do Livro Diário com os registros contábeis efetuados no decorrer do ano-calendário de 2002, bem como o “Demonstrativo de Resultado do Exercício” que comprovam os valores declarados pela Requerente na DIPJ (**Anexo 2, Fls. 47 e 48**):

Descrição	
4.1.2.0.0.017.00003 – Resultado com Operações em Hedge	35.660.661,80
3.1.2.0.0.003.00002 – Juros s/ capital próprio	5.338.770,25
3.1.2.0.0.002.00003 – Variações Monetárias Ativas	36.113,76
3.1.2.0.0.002.00004 – Correção Monetária	150.608,24
3.1.2.0.0.003.00001 – Receita de Aplic. Curto Prazo	207.005,66
3.1.2.0.0.003.00003 – Receita de Certific. Dep. Bancário	3.324.679,21
3.1.2.0.0.003.00004 – Outras Receitas Financeiras	537.095,34
3.1.2.0.0.003.00007 – Receitas Letras Financeiras do Tesouro Nacional	14.991.708,52
Total	60.246.642,78

Verifica-se que, o valor declarado na DIPJ é superior ao total dos rendimentos de aplicações financeiras apurados no ano-calendário de 2002, que é de R\$ 25.148.717,87.

Quanto à diferença de R\$3.138,43 que foi considerada a menor na compensação da estimativa de março/2002, alega a contribuinte que a fiscalização não se ateve aos Saldos Negativos corretos nos anos de 1998 a 2001, por ter desconsiderado o efetivo IRRF, fazendo referência a documentos já acostados nos autos e trazidos a título de complemento no recurso voluntário.

O CARF, por meio do referido Acórdão nº 1301-000.696 (fls. 818/826), registrou que a própria decisão recorrida reconheceu que as receitas das aplicações financeiras de 2002 foram integralmente oferecidas à tributação, bem como validou o cômputo integral do IRRF declarado.

Entendeu, ademais, que a glosa de R\$3.138,43 referente à estimativa de março não se sustenta, razão pela qual deu provimento integral ao recurso.

Cientificada dessa decisão, a PGFN, opôs *embargos de declaração* (fls. 829/832) alegando que houve *supressão de instância* pelo Colegiado *a quo*.

Os embargos foram rejeitados (fls. 834/835) e, em seguida, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial (fls. 837/850), suscitando a existência de divergência jurisprudencial da decisão recorrida com os Acórdãos *paradigmas* n^{os} **3403-002.213** e **3403-003.320**, cujas ementas transcrevo a seguir:

Acórdão 3403-002.213:

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.

Acórdão 3403-003.320:

(...)

JUNTADA DE DOCUMENTOS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. SEM PEDIDO EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Não se pode, em nome do princípio da verdade material, provocar ou gerar supressão de instância, sobretudo quando a Recorrente não fez prova em seu pedido de compensação e sequer em sua Manifestação de Inconformidade, mediante a juntada de documentos que deveriam ser analisados pelo Órgão "a quo" e pela própria DRJ.

Por meio do despacho de fls. 853/856, foi dado seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos recorrido e do primeiro paradigma, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma tratam de compensação declarada em Dcomp não homologada (em parte, no caso do recorrido; na totalidade, no caso do paradigma), tendo os sujeitos passivos trazido em sede de recurso voluntário registros contábeis probantes da regularidade do crédito informado.

À vista de documentos de tal natureza, no paradigma se entendeu pela preclusão do direito à apresentação da prova documental, asseverando-se no voto condutor que "*a análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância*". Veja-se:

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. Não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito. E, por fim, havendo elementos que apontem

para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la.

Não se presta, entretanto, a diligência, para suprir deficiência probatória a cargo do postulante. Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Já no acórdão recorrido, entendeu-se que, ainda que a documentação probatória tenha sido acostada aos autos somente em sede de recurso voluntário, em respeito ao princípio da verdade material, "o crédito pleiteado deve ser analisado à luz de elementos que possam comprovar o direito creditório alegado". Confira-se:

(...)

É de se assinalar que a ora Recorrente instou a Turma julgadora a se pronunciar sobre a supressão de instância que a apreciação extemporânea da prova provocaria através dos embargos declaratórios que opôs, os quais tiveram seguimento negado. De gizar, também, que o fato de ter havido, no caso do recorrido, diligência na primeira instância ("*para verificação, junto a fonte pagadora, a autenticidade dos informes de rendimentos*"), não é suficiente para descaracterizar a divergência suscitada.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada e opino no sentido de dar seguimento ao presente recurso especial.

Intimada acerca da admissibilidade do recurso especial, a contribuinte ofereceu *contrarrazões* (fls. 888/895), pugnando apenas pela improcedência das razões recursais e consequente manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial foi interposto pela PGFN com base em dois Acórdãos considerados *paradigmas* (3403-002.213 e 3403-003.320), sendo que o despacho de exame de admissibilidade deu seguimento com base no primeiro, mas sem apreciar o segundo acórdão.

Passo ao exame do conhecimento do *apelo* nesses termos.

Em resumo, a decisão recorrida entendeu que a parcela do direito creditório oriundo de Saldo Negativo de 2002 cuja glosa foi mantida pela decisão de piso deve sim ser

computada no crédito que foi compensado a este título, uma vez que a documentação trazida no recurso voluntário foi considerada suficiente para comprovar sua liquidez e certeza.

De uma análise mais atenta da cronologia dos autos, porém, percebe-se que em sede recursal, na verdade, foram apresentados documentos repetidos e complementares àqueles que já haviam sido acostados aos autos antes da decisão de primeira instância e que, inclusive, ensejaram um pedido de diligência específica pela DRJ.

Ou seja, nessa situação particular a contribuinte já havia trazido vasta documentação (contábil, fiscal e informes de rendimentos – fls. 201/452) para fins de demonstrar a escrituração e declaração das receitas financeiras, o IRRF que lhe foi retido e por ela pago e os Saldos Negativos pretéritos, tudo na tentativa de cumprir seu ônus de provar o indébito.

Não há, portanto, que se falar em inovação em sentido técnico, mas, no máximo, de documentação complementar.

De qualquer forma, o primeiro *paradigma* (Acórdão nº 3403-002.213) – único que foi apreciado pelo juízo prévio de admissibilidade – remete à situação fática que não possui similitude a esse caso concreto.

Isso porque, no caso analisado pelo *paradigma*, a ocorrência da *preclusão* (que acabou sendo denominada de *supressão de instância*) foi caracterizada em face da constatação de que a documentação contábil hábil a comprovar o indébito oriundo de DCTF Retificadora fora apresentada apenas no recurso voluntário e ainda assim seria insuficiente para atestar a certeza do indébito.

Veja-se, a propósito, o seguinte trecho do relatório e do voto condutor do *paradigma*, respectivamente:

No julgamento de primeira instância, em 31/01/2011 (fls. 86 a 89), acorda-se pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob o argumento de que não são juntados aos autos documentos que comprovam o valor da Cofins alegada como efetivamente devida (mas tão-somente as DIPJ e a DCTF retificadora, sem os registros contábeis que lhes dão suporte), e de que cabe à recorrente o ônus da comprovação de seu direito creditório.

Cientificada do acórdão da DRJ em 16/02/2011 (AR à fl. 93), a empresa apresenta recurso voluntário em 15/03/2011 (fls. 95 a 105), no qual alega, em síntese, que em sua impugnação apresentou sim os documentos que comprovaram o erro. Acrescenta ainda que o despacho decisório é nulo por ser genérico e não fundamentado, apresentando mensagem padrão que impede o exercício do direito de defesa. Por fim, junta o Balancete referente ao período analisado (fls. 106 a 124), buscando comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.

(...)

Voto

(...)

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos

necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. Não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito. E, por fim, havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la.

Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972.

No presente processo, permanecem carentes de comprovação tanto o direito creditório quanto a liquidez do crédito utilizado em compensação pela postulante. É de se acrescentar, por derradeiro, 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.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. (*grifamos*)

Essa passagem evidencia claramente que a decisão *paradigma* se manifestou favoravelmente à preclusão por levar em conta a inovação probatória – afinal os balancetes foram juntados apenas em sede de recurso - e, mais ainda, ainda que considerados, não teriam o condão de demonstrar o erro que teria gerado a retificação da DCTF e DIPJ.

Ora, essas particularidades não se assemelham com as particularidades do presente caso.

Em outras palavras, não há similitude fático-jurídica entre as decisões confrontadas, além do que é impossível criar uma convicção segura de que aquele Colegiado, diante do caso em tela, reformaria a decisão recorrida.

O paradigma nº 3403-002.213, portanto, não se presta a demonstrar o dissídio jurisprudencial necessário ao conhecimento recursal.

Ocorre que, para devolver a matéria a esta Instância Especial, a PGFN apresentou outro *paradigma* (Acórdão nº 3403-003.320), o qual, conforme relatado, acabou não sendo apreciado pelo despacho de exame de admissibilidade, afinal este já havia dado seguimento com base no primeiro *paradigma*.

Diante dessa omissão, cabe o retorno dos autos à Presidência da Câmara, que é a titular da competência originária para manifestar-se sobre a admissibilidade recursal, nos termos de art. 68, Anexo II do RICARF:

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

Na sequência, isto é, após examinar a admissibilidade em face do *segundo paradigma*, os presentes autos deverão retornar ao presente Colegiado, para nova apreciação do conhecimento do apelo, inclusive em relação ao *primeiro paradigma*, tendo em vista que a presente decisão será na forma de Resolução, providência esta que não faz coisa julgada administrativa, podendo o conhecimento ser reapreciado na íntegra.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de **determinar a devolução dos autos** à Presidência de Câmara da turma recorrida para apreciar o *paradigma* nº **3403-003.320** e, em seguida, o retorno dos autos ao presente Colegiado para julgamento definitivo.

Mérito

Como fui vencido na proposta por Resolução para fins de diligência, passo a enfrentar o mérito.

Em sede de *recurso voluntário* a contribuinte trouxe vários documentos (repetidos e complementares) na tentativa de definitivamente comprovar que a glosa parcial do indébito a tpítulo de Saldo Negativo que foi compensado não se sustenta.

O acórdão recorrido apreciou essas provas em prol da busca pela verdade material, concluindo pela legitimidade integral do direito creditório e, conseqüentemente, deu provimento ao recurso voluntário.

A PGFN, no recurso especial, alega a impossibilidade *per se* de juntada de provas junto do recurso voluntário, independentemente da circunstância fática, em razão da *preclusão processual* prevista no artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (grifamos).**

Nesse caso concreto, porém, nem é preciso invocar os ditames da Lei nº 9.784/1999, artigo 142 do CTN e princípio da efetividade e verdade material que regem o

processo administrativo federal para descaracterizar a preclusão, uma vez que, de uma análise mais detalhada dos autos, verifica-se que, quando menos, a situação se enquadra na própria regra de exceção prevista na alínea “c”, do § 4º, do próprio artigo 16 acima transcrito.

Vale dizer, a juntada dos documentos complementares junto com o recurso voluntário visou justamente a contrapor a negativa da DRJ quanto ao cômputo da totalidade do IRRF de 2002 no Saldo Negativo, assim como buscou novamente demonstrar o equívoco no cálculo do valor correto do saldo anterior compensado com a estimativa de março/2002.

A não apreciação desses documentos, isto sim, implicaria cerceamento de defesa do contribuinte, contrariando, inclusive, os próprios ditames previstos no artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972.

O que precisa ficar claro é que, diante do conjunto probatório produzido antes e depois da decisão de primeira instância, a contribuinte cumpriu seu ônus de provar a liquidez e certeza do crédito objeto das compensações em questão, não havendo reparos à decisão recorrida.

Ademais, registro que não há que se falar em *supressão de instância* (e consequente necessidade de devolução dos autos para a DRJ), uma vez que o Colegiado é livre para apreciar e valorar as provas constantes dos autos, inclusive aquelas trazidas no recurso voluntário como forma de contrapor fatos ou razões que foram trazidas aos autos no decorrer do processo.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de diligência, para saneamento do exame de admissibilidade mediante apreciação do segundo paradigma indicado pela PGFN (Acórdão nº 3403-003.320). A maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial poderia ser conhecido com fundamento na divergência evidenciada em face do paradigma nº 3403-002.213, assim validado no exame de admissibilidade às e-fls. 853/856:

Aponta a recorrente divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma de nºs **3403-002.213** e **3403-002.213** (ambos da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF), reproduzindo a íntegra das ementas. Transcrevem-se as ementas dos paradigmas na parte de interesse:

Acórdão nº 3403-002.213

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.

Acórdão nº 3403-003.320

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/10/2004

CPMF. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O princípio da verdade material se sujeita naturalmente ao devido processo legal, e traduz-se no conjunto fático-probatório a ser buscado no processo administrativo, de maneira a evidenciar com maior precisão possível a realidade de uma dada situação constante no processo, de modo que a decisão final seja a mais justa.

Ao demonstrar o dissídio na interpretação da legislação tributária a recorrente assim argumenta:

Logo, resta caracterizada a divergência jurisprudencial no que toca à interpretação do art. 16, § 4º, bem como do art. 59, II, ambos do Decreto nº 70.235/72. Enquanto os paradigmas entenderam ser inviável a análise de documentos juntados apenas na fase do recurso voluntário, o acórdão recorrido adentrou na análise de documentação juntada extemporaneamente, que não passou pelo crivo nem da DRF nem da DRJ, com clara supressão de instância, acarretando grave prejuízo ao direito de defesa da União, bem como ofensa ao instituto da preclusão.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos recorrido e do primeiro paradigma, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma tratam de compensação declarada em Dcomp não homologada (em parte, no caso do recorrido; na totalidade, no caso do paradigma), tendo os sujeitos passivos trazido em sede de recurso voluntário registros contábeis probantes da regularidade do crédito informado.

À vista de documentos de tal natureza, no paradigma se entendeu pela preclusão do direito à apresentação da prova documental, asseverando-se no voto condutor que "a análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância". Veja-se:

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia

ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. Não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito. E, por fim, havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la.

Não se presta, entretanto, a diligência, para suprir deficiência probatória a cargo do postulante. Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Já no acórdão recorrido, entendeu-se que, ainda que a documentação probatória tenha sido acostada aos autos somente em sede de recurso voluntário, em respeito ao princípio da verdade material, "o crédito pleiteado deve ser analisado à luz de elementos que possam comprovar o direito creditório alegado". Confira-se:

Em que pese tal documentação ter sido acostado aos autos somente no recurso voluntário, entendo que o crédito pleiteado deve ser analisado à luz de elementos que possam comprovar o direito creditório alegado. Em respeito ao princípio da verdade material, as provas oferecidas em qualquer fase processual devem ser analisadas pela origem a fim de determinar a disponibilidade ou não do direito creditório (AC/2002), permitindo a homologação até o limite de crédito que estiver disponível.

É de se assinalar que a ora Recorrente instou a Turma julgadora a se pronunciar sobre a supressão de instância que a apreciação extemporânea da prova provocaria através dos embargos declaratórios que opôs, os quais tiveram seguimento negado. De gizar, também, que o fato de ter havido, no caso do recorrido, diligência na primeira instância ("para verificação, junto a fonte pagadora, a autenticidade dos informes de rendimentos"), não é suficiente para descaracterizar a divergência suscitada.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada e opino no sentido de dar seguimento ao presente recurso especial.

Constatou-se, no exame do recorrido e do paradigma, que as distinções apresentadas pelo I. Relator não eram suficientes para afastar a similitude entre os casos, mormente tendo em conta que o Regimento Interno do CARF não exige identidade entre eles.

Como bem reconhece o I. Relator, no recurso voluntário interposto nestes autos foram trazidos documentos complementares. E a validação de direito creditório em favor do sujeito passivo se fez sob o fundamento de que estes elementos, trazidos em recurso voluntário – sem distinguir se eles foram ou poderiam ter sido juntados em manifestação de inconformidade – eram aptos a comprovar circunstâncias necessárias ao reconhecimento do crédito. Veja-se, como exemplo, o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

Assim sendo, com relação ao valor acima especificado de R\$ 540.593,74, cabe razão a recorrente. Primeiro: vê-se dos autos que a própria decisão recorrida reconhece que as receitas das aplicações financeiras foram integralmente oferecidas à tributação. Segundo: encontro nos autos juntamente **com os documentos trazidos no recurso voluntário** (Anexo 1 e 2) comprovante do recolhimento no valor de R\$ 540.593,74 (DARF e DCTF de fls. 615 e 616), além de outros documentos (demonstrativos, informes de rendimentos, lançamentos contábeis) que comprovam as operações financeiras que deram lastro as retenções de fonte. *(destacou-se)*

Já no paradigma, ao avaliar documento juntado apenas em recurso voluntário, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção distinguiu o fato de o sujeito passivo já tê-lo à sua disposição para juntada em manifestação de inconformidade como critério para negar-lhe conhecimento. Veja-se:

O julgador de primeira instância, ao analisar a documentação carreada pela empresa, não identificou elemento probatório que pudesse amparar a liquidez do crédito em análise. E, tendo em conta que o ônus probatório é do postulante do crédito, negou de plano o direito à compensação.

Agora, em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta adicionalmente seu Balancete referente ao período em análise (fls. 106 a 124), alegando que busca comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, **pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade**. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância. *(destacou—se)*

Na medida em que o voto condutor do acórdão recorrido não analisa a validade da juntada de documento em recurso voluntário sob esta ótica, conclui-se que há divergência na interpretação do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 suficiente para admissibilidade do recurso especial da PGFN.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN com base no paradigma analisado no exame de admissibilidade, o que torna dispensável a diligência proposta pelo I. Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A PGFN argui violação ao art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 porque *não restou demonstrada a impossibilidade de* apresentação em manifestação de inconformidade dos documentos acolhidos no julgado recurso voluntário. Argumenta que referido dispositivo legal

está em linha com o “princípio da finalidade”, sendo que *a finalidade do processo é a solução do conflito e referida regra visa impedir a eternização indesejada do litígio, sem vedar a possibilidade de apresentação de provas em caso de força maior.*

Este Colegiado, porém, por vezes com base em diferentes fundamentos, tem acompanhado o entendimento do Conselheiro André Mendes de Moura em sentido contrário ao defendido pela recorrente, 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.

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, entendendo 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.

No presente caso, embora o direito creditório se referisse a saldo negativo de IRPJ, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve parte das glosas de retenções originalmente promovidas porque os documentos apresentados pela Contribuinte antes da decisão de 1ª instância demonstraram o oferecimento à tributação de apenas parte dos rendimentos questionados. Frente à justificativa, na decisão de 1ª instância, de que *o IRRF correspondente aos rendimentos que não foram oferecidos integralmente à tributação não pode ser aproveitado integralmente nas respectivas DIPJ de períodos anteriores, e assim diminuem os saldos negativos desses anos-calendário*, a Contribuinte, em recurso voluntário, juntou elementos da escrituração contábil para demonstrar o oferecimento à tributação de outros rendimentos vinculados a retenções, de modo a comprovar saldos negativos de períodos anteriores que foram utilizados, em compensação, para liquidar estimativas do ano-calendário 2002.

Assim, também aqui os documentos juntados em recurso voluntário estão *no contexto da discussão da matéria em litígio* e eram passíveis de apreciação pelo Colegiado *a quo* na forma do art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, por se destinarem *a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos*, ou seja, na decisão de 1ª instância.

Registre-se, por fim, que a PGFN subsidiariamente pede que o processo seja *remetido à instância inferior para apreciação da certeza e liquidez do crédito, assim como a suficiência e legalidade da compensação pleiteada, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade, bem como seja garantido o amplo direito de defesa da União*.

Contudo, o próprio Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16, dispõe no § 6º que, *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*. Logo, se nem mesmo documentos apresentados antes da decisão de 1ª instância devem ser, necessariamente, apreciados pela autoridade julgadora de 1ª instância, com maior razão não

porque se negar competência à autoridade julgadora de 2ª instância para apreciação de provas trazidas depois da decisão de 1ª instância, em recurso voluntário.

Na mesma linha está o art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72. Referido dispositivo, ao estipular que *quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta*, deixa de impor que provas presentes nos autos antes da decisão de 1ª instância, ignoradas pela autoridade julgadora de 1ª instância, sejam necessariamente por ela apreciadas mediante anulação da decisão na qual se verificou a omissão, desde que neste exame a autoridade julgadora de 2ª instância decida o processo em favor do sujeito passivo.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em sua conclusão de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa