



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16306.720516/2011-31
ACÓRDÃO	9101-007.231 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO – FEDERAÇÃO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

PROVAS. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Deve ser mantida a negativa de apreciação de provas documentais trazidas, apenas, em recurso voluntário diante da constatação de que elas se prestam a confrontar fundamento autônomo do despacho decisório de homologação parcial das compensações que não foi atacado em manifestação de inconformidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou por dar provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO – FEDERAÇÃO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-006.133, na sessão de 21 de setembro de 2022, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer das provas apresentadas apenas com o recurso voluntário e em rejeitar a conversão do julgamento em diligência, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para prosseguir na análise em relação a estes valores, vencidos os conselheiros Andréia Lúcia Machado Mourão (relatora), Ricardo Marozzi Gregório e Cleucio Santos Nunes, que votaram por negar provimento ao recurso. O conselheiro Flávio alterou o seu voto, quanto ao mérito, proferido na reunião anterior, para acompanhar a divergência suscitada pelo conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Designado como redator do voto vencedor, quanto à matéria em relação à qual a relatora foi vencida, o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Nos termos do art. 58, §5º, do RICARF, os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa não votaram em relação ao conhecimento das provas à preliminar de nulidade e conversão do julgamento em diligência, por se tratarem de questões já votadas na reunião anterior.

Conforme publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Julgamento iniciado em dezembro de 2021.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. VENDA DE PLANOS DE SAÚDE POR VALOR PRÉ-ESTABELECIDO. RETENÇÃO DE IRRF. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. Só com a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 59, de 30/12/2013, é que a Receita Federal do Brasil se posicionou de forma definitiva acerca da desnecessidade de retenção e recolhimento do IRRF, nos pagamentos decorrentes dos contratos de planos de saúde denominados de “pré-pagamento, contratos estes que são comercializados pelas cooperativas de trabalho médico. Antes daquela Solução de Consulta, havia dúvida quanto ao procedimento a ser realizado, sendo certo que, em diversas oportunidades, os tomadores de serviços realizavam a retenção e o recolhimento do IRRF, independentemente da modalidade do contrato firmado (se de pós ou pré-pagamento). Não pode o contribuinte, neste sentido, ver tolhida a análise do direito creditório de IRRF, indicado em declarações de compensação, sob o argumento (motivação) de que não caberia a retenção do imposto na modalidade de contrato em pré-pagamento, notadamente quando estas retenções e recolhimentos se deram antes de a Receita Federal do Brasil se posicionar de forma definitiva sob o tema. Assim, se faz necessário o retorno dos autos à Unidade de Origem, para que esta, superando o óbice constante no despacho decisório, analise o direito creditório do contribuinte, independentemente da modalidade de contrato de prestação de serviços firmado entre o contribuinte e os seus tomadores de serviços.

O litígio decorreu de homologação parcial de compensações declaradas com crédito de IRRF incidente sobre pagamentos a cooperativa de trabalho médico, no ano-calendário 2007, restando confirmadas apenas as retenções decorrentes de contrato na modalidade “pós - pagamento”, considerando-se indevidas as retenções referentes a contratos na modalidade “pré-pagamento”. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 931/937). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou conhecimento a provas apresentadas apenas em recurso voluntário, mas deu provimento parcial ao recurso voluntário para *afastar o óbice jurídico à compensação dos valores de IRRF contidos nas DIRF, em relação a contratos pré-fixados, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem para prosseguir na análise em relação a estes valores* (e-fls. 1614/1647).

Os autos foram remetidos à PGFN, que apenas manifestou ciência, sem interpor recurso especial (e-fl. 1649).

Cientificada em 17/01/2023 (e-fl. 1655), a Contribuinte interpôs recurso especial em 31/01/2023 (e-fl. 1656/1697) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1767/1791, do qual se extrai:

A contribuinte narra que pleiteou compensações tributárias que foram homologadas apenas parcialmente pela autoridade fiscal. Despacho decisório da unidade de origem teria deixado de reconhecer parte do direito creditório reclamado, relacionado a retenções de imposto de renda em fonte, tendo em vista:

- i) a ausência de sua confirmação em DIRF;
- ii) a impossibilidade de a compensação autorizada pelo art. 45 da Lei nº 8.541/1992 (art. 652 do RIR/1999) envolver retenções incidentes sobre contratos na modalidade “pré-pagamento”, ainda que confirmadas em DIRF;
- iii) a impossibilidade de a compensação autorizada pelo art. 45 da Lei nº 8.541/1992 (art. 652 do RIR/1999) envolver retenções declaradas em DIRF com códigos diversos do 3280 (“IRRF – Remuneração sobre serviços prestados por Associações e Cooperativa de Trabalho”).

Contra o despacho decisório (que reconheceu apenas R\$ 103.047,62 a título de crédito), a recorrente relata ter apresentado manifestação de inconformidade, “demonstrando o direito à compensação integral dos créditos, eis que efetivadas as retenções com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do RIR), não podendo as faltas cometidas pelos tomadores de serviço criarem óbice ao exercício de seu direito líquido e certo”, bem como insurgindo-se contra as restrições envolvendo os contratos do tipo pré-pagamento.

A DRJ, no entanto, manteve o indeferimento da compensação, sob o argumento de que “as PER/DCOMPs analisadas solicitam reconhecimento de direito creditório decorrente de pagamento de PJ (devido a serviços pessoais prestados por associados) à cooperativa de trabalho do código 3280” e que somente poderia ser considerado nas compensações pleiteadas o IRRF resultante de contratos na modalidade pós-pagamento (ou seja, após a prestação do serviço pelo cooperado), confirmado no sistema DIRF sob o código 3280.

A recorrente conta ter interposto recurso voluntário contra a decisão de primeira instância, “apresentando vasta documentação demonstrativa dos títulos de cobrança e respectivas retenções, aptos à comprovação do crédito, reiterando-se a impossibilidade de imputar à Recorrente as consequências do descumprimento de obrigações pelas fontes pagadoras”, bem como reforçando sua insurgência “com relação à restrição imposta à utilização dos créditos de IRRF retidos nos contratos a preço preestabelecido, especialmente em competências anteriores às Soluções de Consulta”.

Segundo a contribuinte, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, ao julgar seu recurso, deu-lhe parcial provimento, por maioria de votos, para admitir a possibilidade de compensação dos valores de IRRF relativos a contratos pré-fixados, desde que confirmados em DIRF, determinando o retorno do processo à unidade de origem para análise do direito creditório nestes termos.

O Colegiado, entretanto, teria negado provimento às outras demandas do recurso, decidindo, por voto de qualidade, pela preclusão do momento processual de apresentação do conjunto probatório (desconsiderando as provas apresentadas apenas com o recurso voluntário, “que cabalmente comprovam o

crédito independente do tipo de contrato com relação aos quais houve retenção de IR”), pelo indeferimento do pedido de diligência e pela impossibilidade de se aplicar a sistemática de aproveitamento de crédito prevista no art. 45 da Lei nº 8.541/1992 às retenções efetuadas e declaradas pelas fontes pagadoras sob o código 1708 (“IRRF – Remuneração Serviços Prestados por Pessoa Jurídica”).

A recorrente defende que este entendimento, consubstanciado no Acórdão nº 1302-006.133, estaria em divergência com o observado em outras decisões proferidas no âmbito do CARF, em relação a matérias assim identificadas:

- a) Possibilidade de apresentação de provas somente em 2ª instância (ausência de preclusão) - prevalência da verdade material, do formalismo moderado e da eficiência do processo administrativo;**
- b) Possibilidade de saneamento de erros materiais incorridos pelas fontes pagadoras, inclusive de código – irrelevância da confirmação em DIRF.**

No que diz respeito à primeira matéria contestada, a contribuinte narra que o acórdão recorrido teria desconsiderado a documentação apresentada para fins de comprovação das retenções não declaradas pelas fontes pagadoras, sob a justificativa de que estaria preclusa a sua apresentação somente em sede de recurso voluntário.

A decisão teria ponderado que é possível flexibilizar a interpretação do alcance do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, mas desde que as provas acostadas ao recurso voluntário sejam apenas uma complementação daquelas apresentadas com a impugnação/manifestação de inconformidade.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria entrado em dissenso com outras decisões proferidas no âmbito do CARF, que não condicionam o conhecimento de provas que acompanham o recurso voluntário somente às hipóteses em que estas complementem outras previamente apresentadas na impugnação.

Segundo a recorrente, as decisões paradigmas encaram a flexibilização do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 de forma diversa da observada no acórdão recorrido, defendendo que a interpretação daquele dispositivo não pode impedir que haja análise dos documentos juntados apenas em sede de recurso voluntário, em prevalência da verdade material, racionalidade e eficiência do processo administrativo.

Como primeiro paradigma representativo da divergência jurisprudencial arguida, a recorrente aponta o Acórdão nº 1201-005.589, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que, em caso idêntico ao do presente processo (o relatório destacou que não foram apresentadas provas junto à impugnação), teria decidido pela possibilidade de apreciação de provas juntadas somente com o recurso voluntário, em observância ao princípio da verdade material.

A recorrente indicou ainda um segundo paradigma, o Acórdão nº 1301-005.660, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que teria defendido a possibilidade de se conhecer elementos probatórios trazidos aos autos em momento posterior ao da impugnação, com fundamento na verdade material e como medida de racionalização e maximização da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal, com reflexos positivos também na redução da judicialização de litígios tributários.

Exposto o teor da primeira matéria abordada pela recorrente, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas nº 1201-005.589 e nº 1301-005.660 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas até a data da interposição do recurso especial sob análise, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente as ementas dos acórdãos, bem como instruiu a peça recursal com cópias das decisões, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Pois bem. Ao analisar a possibilidade de conhecimento do conjunto probatório que a contribuinte trouxe ao presente processo no momento da apresentação de seu recurso voluntário, o acórdão recorrido dispôs o seguinte:

[...]

A decisão recorrida expôs, portanto, o entendimento de que não haveria, como regra geral, impedimento à apresentação de novos documentos com o recurso voluntário, mas desde que a contribuinte tivesse ao menos tentado comprovar, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, a existência do direito creditório em discussão.

Dessa forma, a DRJ poderia apreciar as razões e o conjunto probatório apresentados e apontar alguma eventual deficiência ou necessidade de esclarecimento adicional, que poderia ser suprida pela contribuinte com a apresentação de novas provas juntamente com o recurso voluntário, no “curso ‘normal’ da dialética das provas”.

Todavia, diante da particularidade do caso concreto sob análise, em que a contribuinte não apresentou, com sua manifestação de inconformidade, nenhuma prova para tentar comprovar o direito que pleiteia, mantendo-se inerte, a decisão recorrida concluiu pela ocorrência da preclusão processual prevista no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972. Nesta situação específica, entendeu a decisão que a invocação dos princípios da verdade material e do formalismo moderado não tem o condão de flexibilizar a aplicação das regras previstas no dispositivo legal citado.

Prevaleceu, dessa forma, no acórdão recorrido, por maioria de votos (e não por voto de qualidade, como afirma a recorrente), a decisão pelo não conhecimento das “provas apresentadas apenas com o recurso voluntário”.

O Acórdão nº 1201-005.589, primeiro paradigma apontado pela recorrente, efetivamente chegou a conclusões diversas diante de situação fática bastante semelhante à encontrada no presente processo.

O acórdão paradigma relata que, naquele contencioso, o contribuinte não apresentou prova alguma no momento da manifestação de inconformidade, limitando-se a alegar que seu direito creditório era existente. Apesar de ter solicitado dilação de prazo para juntar provas de suas alegações (erro no preenchimento de DCOMP e omissão das fontes pagadoras na entrega das DIRFs), o contribuinte nada apresentou, o que levou a DRJ a decidir pela improcedência do pedido por ausência de provas.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte apresentou comprovantes de retenção de CSLL na fonte, notas fiscais e extratos bancários. O acórdão paradigma decidiu, então, pela possibilidade de apresentação das provas, de forma inaugural, naquele momento processual, “em observância ao princípio da verdade material”, e determinou que o processo retornasse à unidade de origem “a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, levando em consideração documentos juntados aos autos”.

Assim, verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigma efetivamente chegaram a conclusões diferentes a respeito da possibilidade de conhecimento de conjunto probatório apresentado pelo contribuinte apenas em sede de recurso voluntário, em situações em que nenhuma prova acerca do direito pleiteado havia acompanhado a manifestação de inconformidade. Resta configurada portanto a divergência jurisprudencial arguida pela recorrente entre o acórdão recorrido e o Acórdão paradigma nº 1201-005.589.

O mesmo não se pode dizer em relação à segunda decisão paradigma apontada pela recorrente para a matéria, o Acórdão nº 1301-005.660.

Ocorre que o julgado não traz elementos que permitam concluir que, naquele caso, tratava-se do mesmo contexto fático encontrado no presente processo, no que diz respeito à não apresentação de provas, pelo contribuinte, no momento da manifestação de inconformidade.

Observe-se a decisão paradigma:

[...]

Constata-se que a decisão paradigma apenas faz referência à possibilidade de apresentação de “nova documentação”, “novos documentos” ou “novos elementos” juntamente com o recurso voluntário, em respeito aos princípios da verdade material, do formalismo moderado, entre outros. Esta informação não é suficiente para que se possa concluir que, naquele caso, não houve a

apresentação de documentos probatórios na etapa processual anterior, de manifestação de inconformidade, particularidade fática que foi determinante para que o acórdão recorrido decidisse que as provas apresentadas juntamente com o recurso voluntário não poderiam ser conhecidas.

Tampouco o relato de que a DRJ teria julgado improcedente a manifestação de inconformidade “por ausência de provas” significa que nenhuma prova tenha sido apresentada com o primeiro recurso administrativo. A referida ausência pode ser referir simplesmente a provas que fossem capazes de demonstrar efetivamente o direito creditório reclamado pelo contribuinte.

Sendo assim, não é possível aferir se existe o dissenso jurisprudencial aventado pela recorrente entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1301-005.660, tendo em vista a insuficiência de informações que permitam concluir pela existência de similitude fática entre os casos comparados.

Registre-se que, caso o acórdão paradigma cuide de situação em que o contribuinte tenha apresentado alguma prova com a manifestação de inconformidade, sua conclusão pela possibilidade de apresentação de novas provas com o recurso voluntário estaria, na realidade, em convergência com o exposto no acórdão recorrido, que expressamente se manifestou pela possibilidade de juntada de novos documentos nesta hipótese.

De toda forma, como já apontado, a recorrente logrou êxito em demonstrar a existência da divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1201-005.589, primeiro paradigma apontado no recurso especial para a matéria em questão (“possibilidade de apresentação de provas somente em 2ª instância (ausência de preclusão) - prevalência da verdade material, do formalismo moderado e da eficiência do processo administrativo”), que deve ter seguimento.

Passando à segunda matéria abordada no recurso especial, relativa à possibilidade de saneamento de erros cometidos pelas fontes pagadoras no preenchimento das DIRFs, a contribuinte relembra que a autoridade tributária glosou parte do crédito de IRRF pleiteado em razão da ausência de confirmação da retenção em DIRF com expressa menção ao código 3280, em casos em que as fontes pagadoras declararam o desconto em código diverso (1708, por exemplo).

[...]

Como se viu, tal premissa foi retirada da parte vencida do voto da i. Conselheira Relatora, não podendo ser utilizada para fins de arguição de divergência jurisprudencial em face de outras decisões administrativas. Assim, não pode ter seguimento a matéria recorrida referente à “possibilidade de saneamento de erros materiais incorridos pelas fontes pagadoras, inclusive de código – irrelevância da confirmação em DIRF”.

Diante de todo o exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pela contribuinte UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO –

FEDERAÇÃO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS, para que seja rediscutida a matéria identificada como “possibilidade de apresentação de provas somente em 2ª instância (ausência de preclusão) - prevalência da verdade material, do formalismo moderado e da eficiência do processo administrativo”.

Concluída a análise, com fundamento no art. 8º da Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o RICARF/2015, e na Portaria Conjunta RFB/CARF nº 812/2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (art. 68, § 1º, do Anexo II do RICARF/2015). *(destaques do original)*

Notificada da admissibilidade parcial do recurso especial em 06/02/2024, a Contribuinte não apresentou agravo.

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, acerca do prequestionamento das matérias arguidas:

Cumpre salientar que, durante toda a discussão administrativa, desde a Manifestação de Inconformidade, a contribuinte vem esclarecendo sobre o seu direito ao crédito. Conforme trazido aos autos (fls. 843):

“III - DO DIREITO À COMPENSAÇÃO INTEGRAL DOS CRÉDITOS APURADOS 7. A requerente é pessoa jurídica de caráter instrumental que congrega para viabilização da prestação de serviços aos seus associados (médicos).

8. Em virtude dessa característica e por questões de política de arrecadação fiscal, os tomadores de serviços de cooperativas de trabalho são obrigados a efetuar a retenção do IRRF à alíquota de 1,5%, como estabelecido no artigo 45 da Lei nº 8.541/92 e 652 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), sobre o valor dos serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

8. 1. Esses dispositivos ainda preveem que o imposto retido pelos tomadores de serviços das cooperativas poderá ser por elas compensado com aquele retido na ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. As retenções anteriormente realizadas são meras antecipações do imposto de renda devido pelo médico cooperado (e retido pela cooperativa quando desses pagamentos).

*9. A requerente, ao prestar serviços a diversos clientes, emitiu as respectivas faturas com o destaque do abatimento do IR devido, como determinado pela legislação de regência, não sendo lícito impedi-la de compensar seus créditos decorrentes da retenção **comprovadamente sofrida**, ainda mais quando comprovadas todas elas pelas fontes pagadoras, o que foi ratificado pelo Fisco.*

(...)

12. Uma vez inequívoco o fato da retenção, há em consequência direito à compensação desses valores, mesmo nos termos das regras gerais aplicáveis, como dispõe o art. 74 da lei 9.430/95.

(...)

13. *Vedar a compensação como se pretende é o mesmo que impedir a compensação administrativa de um tributo recolhido indevidamente a maior, representando manifesto enriquecimento sem causa da Fazenda, o que é vedado pelo ordenamento jurídico vigente, haja vista que contrário à moralidade administrativa (art. 37, da Constituição Federal) e ao princípio da legalidade.” (destaques nossos)*

No mesmo sentido da Manifestação de Inconformidade, os pedidos do Recurso Voluntário pleiteiam pelo direito creditório. Confirmam-se (fls. 988/990):

“V – PEDIDO

Pelo exposto, requer-se com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, que se julgue procedente o presente Recurso Voluntário, reformando-se o Despacho Decisório, em face:

(...)

V.8 – Em qualquer hipótese, com relação à glosa por suposta ausência de confirmação do crédito pelas fontes pagadoras, que se reconheça:

IV.8.1 – da existência e comprovação do direito da Recorrente aos créditos indevidamente glosados, que devem ser reconhecidos levando-se em conta os valores não informados e não corroborados em DIRF pelas fontes pagadoras, em face da retenção, que é elemento suficiente para validação da compensação pleiteada, não podendo ser imputado à Recorrente o ônus decorrente de eventual descumprimento de obrigações pela fonte pagadora;

IV.8.2 – da indicação do código de recolhimento diverso do 3280 (1708, por exemplo) pelas fontes pagadoras, que decorre de mero erro material, eis que a natureza das retenções somente pode se tratar de retenções aplicáveis a cooperativas com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do RIR/99), inexistindo capitulação legal diversa para tal retenção;

IV.8.4 – de parte das glosas dos créditos decorrer por mero descompasso das informações declaradas em DIRF pelas fontes pagadoras quanto à competência das retenções, em contraponto à competência da retenção declarada pela Recorrente em DCOMP;

IV.9 – da não descaracterização da natureza dos contratos pós-datados como de contraprestação a prestação de serviço, devendo serem consideradas as retenções referentes as faturas emitidas em face dos tomadores de Serviço Eucatex S/A Indústria e Comércio, Eucatex Quimica e

Mineral Ltda, Eucatex Quimica e Comercia Ltda e Eucatex Agro Florestal, datadas antes da assinatura contratual com a Recorrente.

Pleiteia, ainda, a conversão em diligência para, na busca da verdade material, seja demonstrada a existência do crédito a que tem direito a Recorrente.”

No entanto, a decisão recorrida entendeu pelo provimento apenas parcial do recurso considerando, na parte que lhe negou provimento, que (i) haveria preclusão do momento processual para conhecimento do conjunto probatório apresentado apenas com o Recurso Voluntário, indeferindo o pedido de diligência por voto de qualidade (fls. 1.614/1643).

[...]

No entanto, tal entendimento diverge de outros acórdãos do CARF, de turmas diversas, que não foram reformados, como passa-se a analisar.

Com respeito à matéria com seguimento, a Contribuinte demonstra a divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

II.3.1 – DA AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO DO MOMENTO PROCESSUAL PARA APRESENTAÇÃO DAS PROVAS – PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL, FORMALISMO MODERADO E EFICIÊNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

No presente caso, merece destaque o fato do acórdão recorrido haver desconsiderado a documentação apresentada para comprovar as retenções não declaradas pelas fontes pagadoras, sob a justificativa de que estaria preclusa a sua apresentação somente em sede de Recurso Voluntário em interpretação do alcance do artigo 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72.

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: (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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Conforme visto no tópico anterior, ao analisar o mencionado arquivo, a turma julgadora entendeu que é possível flexibilizar a interpretação do mencionado dispositivo, mas desde que as provas acostadas ao Recurso Voluntário sejam apenas complementação daquelas apresentadas em Impugnação/Manifestação de Inconformidade. Veja-se (fls. 1634/1643):

“Não obstante, importa ressaltar que a possibilidade de se demonstrar as retenções de imposto de renda na fonte de forma diversa da apresentação do comprovante de rendimentos emitido pela fonte pagadora foi objeto da já citada Súmula CARF nº 143. Certo é que a contribuinte não pode ser prejudicada por um eventual descumprimento de obrigação acessória por terceiros – a possível não emissão dos comprovantes de rendimentos pelas fontes pagadoras ou erros nas informações nelas prestadas. Portanto, o beneficiário pode comprovar a retenção na fonte do imposto de renda por intermédio de um conjunto probatório que demonstre a origem e o valor da operação, do imposto retido e do recebimento, pelo prestador do serviço, de montante tal que configure a retenção do imposto por parte da fonte pagadora.

Mas, na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, documento definido pela legislação como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão de nota fiscal / fatura), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento) e o efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários), demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados.

(...)

O art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, é que arrola os requisitos da impugnação: indicação da autoridade julgadora; qualificação do contribuinte impugnante; apresentação das razões de fato e de direito que fundamentam a contestação; especificação de sua extensão e indicação das diligências e provas pretendidas, com a devida justificativa.

(...)

O art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, arrola os requisitos da impugnação: indicação da autoridade julgadora; qualificação do contribuinte impugnante; apresentação das razões de fato e de direito que fundamentam a contestação; especificação de sua extensão e indicação das diligências e provas pretendidas, com a devida justificativa. Com base neste dispositivo, não se pode deixar de mencionar que é a contribuinte, por vontade própria, que deve praticar os atos que instauram a fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

De maneira geral, entendo que não há óbice para que sejam apresentados novos documentos com o recurso voluntário, desde que tenha havido uma tentativa de se apresentar um conjunto probatório com a impugnação administrativa (manifestação de inconformidade) que indique, ainda que minimamente, a existência do direito em discussão.

(...)

Apesar do formalismo moderado que rege o processo administrativo fiscal, foram as ações praticadas pela própria recorrente, ao se manter “inerte”, sem apresentar qualquer prova que indicasse seu direito, que tiveram por consequência a caracterização da preclusão do seu direito de fazê-lo neste momento processual.

Isto posto, não tendo sido impugnada a matéria no momento processual adequado, não há como dela tomar conhecimento em sede recursal, pois esta fase processual visa ao atendimento do duplo grau de jurisdição, como corolário do princípio da ampla defesa. Logo, trata-se de ato incompatível com o momento em que o processo se encontra, em função da perda da ocasião oportuna para a contribuinte se manifestar. Assim, tenho convicção de que não se aplica à situação em análise a flexibilização das regras previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972. De outra forma, estaria sendo negada vigência a uma norma válida. Portanto, não tomo conhecimento do conjunto probatório, que foi apresentado somente com o recurso voluntário.” (destaques nossos)

Verifica-se que tal entendimento não tem sido predominante em relação ao tema, havendo diversos precedentes que não condicionam o conhecimento das provas que acompanharam o Recurso somente às hipóteses em que essas complementem outras apresentadas na Impugnação.

O primeiro, Acórdão n.º 1201-005.589, específico com relação ao tema, é expresso quanto à possibilidade de apreciação de provas juntadas somente no Recurso Voluntário, em observância ao princípio da verdade material.

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2009

DOCUMENTOS NOVOS JUNTADOS AOS AUTOS

Diante da juntada de novos documentos (informes, extratos bancários, notas fiscais), o processo deve retornar à RFB, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

Note-se que o caso concreto do acórdão paradigma é idêntico ao acórdão ora recorrido, tendo o relatório destacando que não foram apresentadas provas junto à Impugnação.

Relatório

(...)

Apesar de ter solicitado prazo de 30 dias para protocolar documentos adicionais, passados mais de 5 anos do protocolo da manifestação de inconformidade não foram trazidos aos autos documentos que comprovem a retenção na fonte indeferida pelo Despacho Decisório.

Por ausência de provas para corroborar o direito pleiteado, a DRJ votou pela improcedência do pedido.

No Recurso Voluntário (e-fls. 52), a Recorrente junta os comprovantes de retenção na fonte que formam o saldo negativo de CSLL de 2009. Relaciona, na própria defesa, prints do comprovante do Banco do Brasil, no valor de R\$ 128.368,41, o que gera uma retenção de CSLL de R\$ 13.583,95. Ainda menciona a retenção da Fundação Universidade de Brasília, de onde se extraiu mais R\$ 5mil, aproximadamente, de crédito. Seguindo nessa linha, o comprovante da Nacional de Colonização e Reforma Agrária, traz crédito de CSLL de R\$6.039,93 e de R\$ 3.352,49. Em relação à Coordenação Geral de Recursos Logísticos, demonstra crédito de R\$ 206,98. Outro comprovante é o da Coordenação de Serviços Gerais, cujo documento de retenção mostra saldo de R\$ 4.938,78 de CSLL. A Coordenação de Execução Orc e Financeira tem comprovante de retenção de R\$ 226,08. O serviço prestado ao Senado Federal gerou retenção de R\$ 3.693,92 de CSLL. A TAM Linhas Aéreas traz documento mostrando a retenção de CSLL de R\$ 555,88. Já a Agência Nacional de Energia Elétrica mostra retenção de R\$ 660,35. Há documento de retenção de Abdala CARim Nabut Administração de Imóveis que mostra crédito de CSLL de R\$ 540,25 mensais. A Agência Nacional de Transporte Aquaviários tem documento de retenção de R\$ 1.080,61. Retenção de R\$ 771,88 de CSLL foi feita e provada pelo Condomínio do Bloco E do Brasil. A Declaração de rendimentos de AJardim traz retenção de R\$ 690,92 de CSLL. Também foi juntado comprovante de rendimento da Empresa Brasil de Comunicação com valor de CSLL retida de R\$ 1.055,91. O comprovante do Condomínio Kubitscheck Plaza Hotel mostra CSLL retida de R\$ 454,38. A fonte pagadora Condominio Bloco D demonstra retenção de R\$ 279 de CSLL. A SERPRO comprova retenção de R\$ 587,39 de CSLL. A Empresa Brasileira de Correios de Telegrafos tem comprovação de retenção de R\$212. Já o comprovante do Condominio Quintas da Alvorada mostra retenção de CSLL de R\$690,83.

Reforça a necessidade de se aceitarem as provas juntadas em prestígio ao princípio da verdade material. Juntou, ainda, extratos bancários mostrando o recebimento líquido dos valores se confrontados com as notas fiscais também anexadas.” (destaques nossos) (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção – Processo nº. 10166.905924/2013-98 – Acórdão nº. 1201-005.589 – Relatora Viviani Aparecida Bacchmi)

[...]

Ou seja, os dois paradigmas acima citados interpretam a flexibilização de interpretação do §4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 de forma diversa daquela contida no acórdão ora recorrido. Ambas não foram modificadas, conforme andamento anexo.

Note-se que foi juntado aos autos um número extraordinário de documentos comprobatórios, quais sejam, faturas, documentos bancários, planilhas elaboradas pela Recorrente, apresentando a relação de todas as faturas/títulos cujas retenções informadas nas referidas DCOMPs foram indeferidas, os nomes dos tomadores de serviço em face dos quais emitiu-se os títulos, os valores brutos dos títulos, os valores do IRRF e os valores recebidos pela Contribuinte após sofrer a retenção do Imposto de Renda.

Em virtude do volume documental é possível perceber que o seu levantamento e conciliação não é simples tarefa que se possa concluir dentro do prazo de 30 (trinta) dias para o protocolo de Manifestação de Inconformidade, sendo necessário acionar diversos setores para desarquivamento e instituições financeiras para emissão dos despachos. A Recorrente teve o cuidado de montar dossiês individualizados por fatura, o que é extremamente trabalhoso e que demanda tempo.

Relembra-se que, na sessão de 06/12/2021 (vídeo no canal do youtube do CARF¹), no julgamento dos recursos, a Ilma. Conselheira Relatora havia analisado toda a farta documentação apresentada pela Recorrente antes da sessão de julgamento sendo que, em seu voto original, dava provimento parcial ao recurso, considerando a sistematização das provas existentes nos autos, robustas a ponto de permitir o deferimento do crédito. No entanto, somente na sessão de julgamento, após a leitura do voto, durante dos debates entre os conselheiros, **voltou atrás no seu posicionamento e descartou todo o trabalho minucioso feito de análise dos documentos feito por ela mesma!**

Transcreva-se, a seguir, trecho do voto envolvendo o Processo n. 10880.725.412/2012-93 (paradigma), lembrando-se que houve julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos² e que o Processo n. 16306.720.516/2011-

¹ <https://www.youtube.com/watch?v=gb7JfZiWof4&t=16404s>

² Pauta Publicada no DOU nº 220, de 24/11/2021 Seção 1, págs. 37 a 39.

Período da Reunião de 06 a 10/12/2021.

Pauta Ordinária (de 07 a 09/12/2021) e Extraordinária (dias 06 e 10/12/2021) de julgamento dos recursos das **sessões não presenciais utilizando videoconferência a serem realizadas nas datas a seguir mencionadas.**

OBSERVAÇÕES:

5) O julgamento do Processo nº 10880.725412/2012-93 (item 29) servirá como paradigma para o julgamento dos processos constantes dos itens 30 a 33. O resultado do julgamento do processo em referência será aplicado aos processos repetitivos de que tratam os itens 30 a 33, nos termos do § 2º do art. 47 do Anexo II à Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. (...)

Relator(a): ANDREIA LUCIA MACHADO MOURAO

29 - Processo nº: 10880.725412/2012-93 - Recorrente: UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO - FEDERACAO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MEDICAS e Interessado: FAZENDA NACIONAL

Relator(a): PAULO HENRIQUE SILVA FIGUEIREDO

31, tem coincidência parcial com os demais processos pautados para a mesma sessão (a partir de 04h33m do vídeo disponibilizado no canal do CARF no youtube):

“Não obstante, informa ressaltar a possibilidade de se demonstrar as Retenções de IRF de forma diversa da apresentação de comprovante de rendimentos emitidos pela fonte pagadora, conforme a sumula CARF 143. Certo é que a contribuinte não pode ser prejudicada por um eventual descumprimento de obrigações acessórias por terceiros, a possível não emissão dos comprovantes de rendimentos pelas fontes pagadoras ou erros nas informações nelas prestadas. Portanto o beneficiário pode comprovar a retenção na fonte do IR por intermédio de um conjunto probatório, que demonstrem a origem e o valor da operação do imposto retido do recebimento pelo prestador de serviço, de montante tal que configure a retenção do imposto por parte da fonte pagadora. Mas, na ausência do comprovante de retenção emitida pela fonte pagadora, documento definido pela legislação como suficiente para fazer a prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte, comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço, emissão de nota fiscal, fatura, escrituração contábil, etc., demonstrando de forma clara vinculação entre os documentos apresentados.

O presente caso, em substituição ao comprovante ao laudo de retenção, verifica-se que a contribuinte anexou aos autos 78 conjuntos de documentos que denominou extratos e comprovantes de pagamentos no intuito de comprovar o seu direito.

(...)

É exatamente o que a patrona Dra. Demonstrou e para mim comprova. Eu entendo que tem uma... alguns eu não aceitei, mas eu motivo porque que não aceito cada um dos que eu não aceitei.

Diante do grande volume de informações anexadas, aos autos pela contribuinte, realizei uma análise inicial, com foco gerencial, com o objetivo de identificar quais documentos poderiam comprovar as pretensões da recorrente e assim utilizar a necessária verificação dos

30 - Processo nº: 10880.722820/2012-93 - Recorrente: UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO - FEDERACAO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MEDICAS e Interessado: FAZENDA NACIONAL

31 - Processo nº: 10880.725645/2012-96 - Recorrente: UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO - FEDERACAO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MEDICAS e Interessado: FAZENDA NACIONAL

32 - Processo nº: 10880.726735/2012-02 - Recorrente: UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO - FEDERACAO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MEDICAS e Interessado: FAZENDA NACIONAL

33 - Processo nº: 10880.734041/2011-50 - Recorrente: UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO - FEDERACAO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MEDICAS e Interessado: FAZENDA NACIONAL; (...)

62 - Processo nº: 16306.720516/2011-31 - Recorrente: UNIMED DO ESTADO DE SAO PAULO - FEDERACAO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MEDICAS e Interessado: FAZENDA NACIONAL

comprovantes. Importa ressaltar que foram anexados diversos documentos em duplicidade, o que dificultou sobremaneira a análise dos comprovantes.

O quadro a seguir consolida as informações da recorrente por grupo de comprovantes idênticos.

(...)

A numeração de cada item segue a ordem sequencial em que aparecem o primeiro conjunto de informações se encontram anexados aos autos.

(...)

Foram utilizados os seguintes parâmetros para consolidação dos dados:

1- Informações de retenção na fonte contida nos comprovantes apresentados pela recorrente, os valores foram agrupados por CNPJ básico matriz;

2- Informações de retenção na fonte contidas nas planilhas DECOMP x DIRF ano calendário 2004 e DECOMP x DIRF valores glosados elaborados pela autoridade fiscal também agrupados por CNPJ básico;

O quadro comparativo a seguir, possibilita uma análise comparativa entre as informações apresentadas pela recorrente e as utilizadas como fundamento da razão de decidir do despacho decisório do acordo do RJ.

Além de servir de base para as conclusões qualitativas concernentes aos comprovantes apresentados.

(...)

Nota-se que a contribuinte não utilizou Retenções na composição do direito creditório declarado do PER/DCOMP retenções na fonte efetuadas pela fonte pagadora do CNPJ básico 54284146, de modo que as retenções na fonte contidas nos documentos relacionados a essa empresa não podem compor o direito creditório em discussão.

A contribuinte declarou no PER/DCOMP direito creditório no montante de cerca de 1.300.000. O despacho decisório homologou parcialmente as compensações declaradas, por ter sido confirmado crédito no valor de 592 mil, decisão mantida no acórdão da DRJ. Dessa forma, o total passível de reconhecimento é de 741 mil que corresponde a diferença entre esses valores.

Neste momento deve ser destacado que o CARF emitiu por meio das quais pacífico entendimento de que a apresentação de provas pelos contribuintes de erros cometidos nas informações prestadas em DCTF ou DCOMP, permite reconhecer o crédito declarado em DCOMP mesmo após a ciência do despacho decisório. Sumula 164 e 168 CARF.

Assim, pela mera observação do quadro demonstrativo, percebe-se que o valor das retenções comprovadas pela recorrente, foi maior do que o declarado na DCOMP em algumas situações e menor do que informado em outros. O que indica que a recorrente teria cometido inexactidões materiais no preenchimento do PER/DCOMP.

No caso dos autos, o valor comprovado por meio dos documentos apresentados, totaliza 427 mil, que é inferior ao montante passível de ser reconhecido nos presentes autos.

Portanto, por meio do conjunto probatório apresentado, a contribuinte comprova retenções na fonte adicional no montante de 427.153,27.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário reconhecendo nesse montante para que seja homologadas as composições declaradas até o limite do crédito total reconhecido.” (destaques nossos)

Não se questiona a liberdade dos Ilmos. Conselheiros em alterar o seu posicionamento antes da conclusão do julgamento, mas causa surpresa que tantas horas de trabalho para analisar as provas dos 5 processos pautados seja simplesmente descartada em instância administrativa, o que ao fim e ao cabo, acabaria por conduzir o contribuinte a levar o debate ao Poder Judiciário para que, através de prova pericial, se chegue à mesma conclusão de suficiência das provas analisadas detalhadamente por Conselheira Fiscal.

A força probatória dos referidos documentos em concreto será novamente analisada no tópico seguinte, mostrando-se passo a passo a metodologia de conjugação dos documentos, mas o fato a saber é que, na linha dos dois paradigmas já citados, e de diversos outros do CARF a seguir colacionados, a interpretação do §4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 não pode impedir que haja análise dos documentos juntados apenas em sede de Recurso Voluntário, em prevalência da verdade material, racionalidade e eficiência do processo administrativo.

De se destacar, neste sentido, que a busca da verdade material não pode sucumbir e desprezar a evidência das provas constantes nos autos e que chegou a ser analisada pela Relatora originalmente, levando a questão a ser resolvida no Judiciário com as mesmas provas que já existem. *(destaques do original)*

Cita outros precedentes em reforço ao seu entendimento, e passa à segunda matéria, que não teve seguimento.

Ao final, pede que o recurso especial seja conhecido e provido e, com respeito à primeira divergência, para que seja declarada a nulidade da decisão de 2ª instância por ofensa ao direito de defesa da Recorrente, ao deixar de conhecer o conjunto probatório apresentado em Recurso Voluntário, em observação ao princípio da Verdade Material, do formalismo moderado e da eficiência do processo administrativo, determinando-se o retorno dos autos para novo

juízo e a necessidade de análise daqueles documentos, seja pela própria turma julgadora, seja pela autoridade fiscal em diligência.

Os autos foram remetidos à PGFN em 11/05/2024 (e-fl. 1799), e retornaram em 13/05/2024 com contrarrazões (e-fls. 1800/1807) nas quais a PGFN defende a negativa da pretensão da Contribuinte, vez que não restou evidenciada nenhuma das hipóteses legais para apresentação de provas documentais depois da impugnação. Adiciona que:

10. A decisão recorrida expôs corretamente o entendimento de que não haveria, como regra geral, impedimento à apresentação de novos documentos com o recurso voluntário, mas desde que a contribuinte tivesse ao menos tentado comprovar, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, a existência do direito creditório em discussão.

11. Dessa forma, a DRJ poderia apreciar as razões e o conjunto probatório apresentados e apontar alguma eventual deficiência ou necessidade de esclarecimento adicional, que poderia ser suprida pela contribuinte com a apresentação de novas provas juntamente com o recurso voluntário, no “curso ‘normal’ da dialética das provas”.

12. Todavia, diante da particularidade do caso concreto sob análise, em que a contribuinte não apresentou, com sua manifestação de inconformidade, nenhuma prova para tentar comprovar o direito que pleiteia, mantendo-se inerte, a decisão recorrida concluiu pela ocorrência da preclusão processual prevista no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

13. Nesta situação específica, entendeu-se de forma escorreita a decisão que a invocação dos princípios da verdade material e do formalismo moderado não tem o condão de flexibilizar a aplicação das regras previstas no dispositivo legal citado.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial.

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O acórdão recorrido traz em relatório que a Contribuinte, em manifestação de inconformidade, teria se insurgido *quanto à limitação ao direito de compensação, em relação ao IR retido nos contratos de pré-pagamento, por suposta irregularidade na retenção*, além de apontar *outras questões, relativas ao direito creditório e à sistemática de compensação*. Na sequência é noticiado o resultado do julgamento em 1ª instância, bem como relatadas as razões deduzidas em recurso voluntário. Na sequência, o pedido de diligência apresentado em recurso voluntário é indeferido, mas a insurgência da Contribuinte, em recurso especial, não se dirige a este ponto da decisão, mas sim quanto à *possibilidade de apresentação de provas somente em 2ª*

instância, ainda que não tenham acompanhado a defesa de 1ª instância, em prevalência da verdade material, do formalismo moderado e da eficiência do processo administrativo, assim fundamentada no voto da relatora original, Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, nesta parte condutor do acórdão recorrido, e no excerto transcrito no recurso especial:

Não obstante, importa ressaltar que a possibilidade de se demonstrar as retenções de imposto de renda na fonte de forma diversa da apresentação do comprovante de rendimentos emitido pela fonte pagadora foi objeto da já citada Súmula CARF nº 143.

Certo é que a contribuinte não pode ser prejudicada por um eventual descumprimento de obrigação acessória por terceiros – a possível não emissão dos comprovantes de rendimentos pelas fontes pagadoras ou erros nas informações nelas prestadas. Portanto, o beneficiário pode comprovar a retenção na fonte do imposto de renda por intermédio de um conjunto probatório que demonstre a origem e o valor da operação, do imposto retido e do recebimento, pelo prestador do serviço, de montante tal que configure a retenção do imposto por parte da fonte pagadora.

Mas, na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, documento definido pela legislação como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão de nota fiscal / fatura), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento) e o efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários), demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados.

(...)

O art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, é que arrola os requisitos da impugnação: indicação da autoridade julgadora; qualificação do contribuinte impugnante; apresentação das razões de fato e de direito que fundamentam a contestação; especificação de sua extensão e indicação das diligências e provas pretendidas, com a devida justificativa.

(...)

No presente caso, em substituição ao Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, foi apresentado com o recurso voluntário um conjunto probatório no intuito de comprovar a totalidade das retenções declaradas no PER/DCOMP (fls. 995 a 1.454). No entanto, importa destacar que tais provas foram apresentadas apenas com o Recurso Voluntário.

(...)

Não se pode deixar de mencionar que é a contribuinte, por vontade própria, que deve praticar os atos que instauram a fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

De maneira geral, entendo que não há óbice para sejam apresentados novos documentos com o recurso voluntário, desde que tenha havido ao menos uma tentativa de se apresentar um conjunto probatório com a impugnação (manifestação de inconformidade) que possa ao menos indicar a existência do direito em discussão.

No caso dos autos, o que se verifica é que a interessada não apresentou nenhuma prova com sua manifestação de inconformidade, limitando-se a alegar que "*vem procedendo dessa forma há muitos anos, sem qualquer problema com o Fisco*", conforme se depreende das informações contidas nos autos. Transcrevo trecho extraído do Acórdão da DRJ:

[...] (*destacou-se*)

Nota-se, porém, que o excerto destacado em negrito, acima, não consta nesta posição do voto condutor do acórdão recorrido, mas sim em passagem anterior às digressões sobre a doutrina aplicável, não reproduzidas pela Contribuinte. Naquele ponto anterior, o voto condutor do acórdão recorrido trouxe consignado que:

No presente caso, em substituição ao Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, foi apresentado com o recurso voluntário um conjunto probatório no intuito de comprovar a totalidade das retenções declaradas no PER/DCOMP (fls. 995 a 1.454). No entanto, importa destacar que tais provas foram apresentadas apenas com o Recurso Voluntário.

Diante disso cabe o questionamento: a apresentação do conjunto probatório somente neste momento processual faz parte da "dialética das provas" ou há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário?

A discussão gira em torno do ônus da prova do direito pleiteado; do princípio da verdade material; e da preclusão para apresentação de prova.

De outro lado, na sequência da transcrição anterior, foram consignados os seguintes fundamentos no voto citado:

A Inconformada, por outro lado, alega simplesmente que "*vem procedendo dessa forma há muitos anos, sem qualquer problema com o Fisco. Somente agora a Fazenda nega a compensação em relação ao IR retido dos contratos de pré-pagamento*". Tal argumento não prospera, porque o equívoco que não fora devidamente apontado, corrigido e, sendo o caso, apenado, não pode servir de arrimo para equívocos subsequentes.

Na dialética das provas, caberia à recorrente ao menos uma tentativa de comprovar o seu direito, desde a apresentação da manifestação de inconformidade, para que as razões de fato e de direito pudessem ser, num primeiro momento, apreciadas pela DRJ.

No caso dos autos, foi a própria recorrente que abriu mão de que suas razões fossem apreciadas pela primeira instância de julgamento, ao não apresentar

qualquer prova que demonstrasse seu direito, conforme demonstra “Check List” relacionado à Manifestação de Inconformidade. Aliás, nem sequer tentou provar. Confira-se:

Manifestação de Inconformidade – Check List

Nesta data recepcionei a presente manifestação de inconformidade, a qual contém a seguinte documentação, conforme indicado na tabela a seguir:

Documentação	Ok
Manifestação de inconformidade devidamente assinada pelo representante legal ou procurador legalmente habilitado, constando o Nº do Processo de CRÉDITO e da PERDCOMP.	Sim. An. de PERDCOMP
Documento de identificação de quem assina a manifestação (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor). Obs: se a manifestação de inconformidade estiver com firma reconhecida em cartório, o RG do signatário é dispensável.	NÃO
Ato constitutivo e última alteração, ou última alteração consolidada, do contrato social , se pessoa jurídica (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor) e ata da eleição da diretoria, quando houver.	NÃO
Procuração pública ou particular com firma reconhecida, no caso de a manifestação ser assinada por procurador (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor)	NÃO
Documentos comprobatórios da defesa do contribuinte (cópia autenticada em cartório ou pelo próprio servidor)	não anexou documentos
Esta manifestação foi recebida com a documentação incompleta por insistência do contribuinte e este foi orientado a apresentar de imediato os documentos faltantes, colocando como referência a data da entrega da manifestação, em qualquer Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC).	Sim

Assim, não houve oportunidade, por escolha da interessada, de análise em minúcias pela primeira instância das razões ou de eventual conjunto probatório, de modo que pudesse ser apontada alguma deficiência ou necessidade de esclarecimento adicional, que levasse ao curso “normal” da dialética das provas.

Se tal análise tivesse sido realizada, caso sua pretensão não tivesse sido satisfeita, caberia à recorrente apresentar novas provas ou razões que seriam apreciadas pelas turmas de julgamento do CARF, garantindo que não haveria supressão de instância quanto ao ponto específico que ainda restassem dúvidas a serem esclarecidas.

Apesar do formalismo moderado que rege o processo administrativo fiscal, foram as ações praticadas pela própria recorrente, ao se manter “inerte”, sem apresentar qualquer prova que indicasse seu direito, é que tiveram por consequência a caracterização da preclusão do seu direito de fazê-lo neste momento processual.

Trata-se de ato incompatível com o momento em que o processo se encontra, em função da perda do momento oportuno para se manifestar.

Dessa forma, defendo que não se aplica à situação em análise a flexibilização das regras previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972. De outra forma, estaria sendo negada vigência a uma norma válida.

Portanto, não tomo conhecimento do conjunto probatório, que foi apresentado somente com o recurso voluntário.

Esclareça-se que esta discussão acerca da preclusão probatória aparenta contemplar parcela de créditos distintos daqueles admitidos no voto vencedor do acórdão recorrido, correspondentes à modalidade contratual de preço pré-estabelecido. Vê-se na

abordagem de mérito do voto vencido que, depois de negar provimento às pretensões da Contribuinte acerca daquele aspecto, inclusive se existente coparticipação, foi confirmada a postura fiscal de admitir as retenções em contratos de preço pós-estabelecido sofridas depois da assinatura dos referidos contratos, para, na sequência, consignar-se que:

Resta verificar se foram cumpridos os requisitos relativos à discriminação das retenções na fatura ou apresentação de faturas segregadas dos valores a serem pagos, observando-se as quantias relativas aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome da cooperativa.

Também é necessário confirmar se as retenções foram identificadas no sistema DIRF ou se a interessada apresentou um conjunto probatório hábil a comprovar a efetiva retenção por parte da fonte pagadora PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda, em conformidade com o enunciado das Súmulas CARF nºs 80 e 143:

Súmula CARF nº 80

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Todavia, registre-se que não consta dos autos faturas discriminando os valores relativos aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome da cooperativa ou faturas segregadas contendo estas informações.

Adicionalmente, quanto à confirmação dos valores do IRRF declarados no PER/DCOMP nº 18032.01153.110209.1.7.05-6710, com base na Planilha DCOMP x DIRF, elaborada pela Autoridade Fiscal, verifica-se que não foram identificadas nas DIRF apresentadas pela PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda (CNPJ nº 54.083.035/0013-02) retenções na fonte no código de receita 3280, tendo a contribuinte como beneficiária, conforme reprodução parcial da citada planilha, com as informações relativas a esta fonte pagadora:

[...]

Portanto, apesar de ter ficado configurada a existência de cláusula de coparticipação vinculada ao contrato com preço pré-estabelecido celebrado com a PROCOMP – Indústria Eletrônica Ltda, por meio do conjunto probatório contido nos autos não é possível confirmar as retenções na fonte declaradas no PER/DCOMP.

Finalmente, conforme relatado, no caso dos autos apenas o imposto retido resultante dos contratos na modalidade pós-pagamento, ou seja, após a efetiva prestação do serviço pelo cooperado (código de receita 3280), e confirmado por meio de verificação no sistema DIRF foi reconhecido pelo Despacho Decisório.

O procedimento adotado está de acordo com o § 2º do art. 943 do RIR/1999, que dispõe que o Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte fornecido pela fonte pagadora é o documento hábil para comprovar a correta dedução do imposto retido durante o ano-calendário.

Não obstante, importa ressaltar que a possibilidade de se demonstrar as retenções de imposto de renda na fonte de forma diversa da apresentação do comprovante de rendimentos emitido pela fonte pagadora foi objeto da já citada Súmula CARF nº 143.

Certo é que a contribuinte não pode ser prejudicada por um eventual descumprimento de obrigação acessória por terceiros – a possível não emissão dos comprovantes de rendimentos pelas fontes pagadoras ou erros nas informações nelas prestadas. Portanto, o beneficiário pode comprovar a retenção na fonte do imposto de renda por intermédio de um conjunto probatório que demonstre a origem e o valor da operação, do imposto retido e do recebimento, pelo prestador do serviço, de montante tal que configure a retenção do imposto por parte da fonte pagadora.

Mas, na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, documento definido pela legislação como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão de nota fiscal / fatura), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento) e o efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários), demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados.

É a partir deste ponto que a relatora passa a *abordar aspectos gerais relacionados ao processo, à contestação e às provas* e conclui com a interpretação da legislação tributária que a Contribuinte confronta para demonstração da divergência jurisprudencial.

Deduz-se, nestes termos, que a objeção à apreciação das provas juntadas em recurso voluntário se refere às retenções vinculadas a contratos na modalidade pós-pagamento que, não reconhecidas porque não informadas em DIRF, nem associadas a comprovantes de retenção, a Contribuinte pretendeu provar mediante conjunto de outros documentos juntados, apenas, em recurso voluntário. O voto condutor do acórdão recorrido demandou, para este exame, a anterior tentativa de apresentação em manifestação de inconformidade, para *ao menos indicar a existência do direito em discussão*. Contudo, naquele momento, a Contribuinte apenas alegara que *"vem procedendo dessa forma há muitos anos, sem qualquer problema com o Fisco. Somente agora a Fazenda nega a compensação em relação ao IR retido dos contratos de pré-*

pagamento". Esta a razão de se compreender que a Contribuinte não permitiu "análise em minúcias pela primeira instância das razões ou de eventual conjunto probatório, de modo que pudesse ser apontada alguma deficiência ou necessidade de esclarecimento adicional, que levasse ao curso 'normal' da dialética das provas".

O paradigma admitido – Acórdão nº 1201-005.589 – traz em relatório que o sujeito passivo, diante da glosa parcial das retenções indicadas como componentes de saldo negativo utilizado em compensação, alegou ter cometido erro de preenchimento da DCOMP, bem como ter constatado *que a maioria dos seus pagadores não transmitiu a DIRF ou não forneceu o comprovante de retenção*, pleiteando prazo para apresentação de tais documentos. A decisão de 1ª instância demandou a apresentação de comprovantes de retenção, mas observou que passados 5 anos da manifestação de inconformidade, nenhuma prova havia sido apresentada. Neste contexto, são juntados ao recurso voluntário diversos documentos para comprovação das retenções, e o outro Colegiado do CARF conclui, *em observância ao princípio da verdade material*, que a documentação apresentada merecia *análise mais detalhada, a fim de averiguar se nela se encontra o crédito que se pretende compensar*. O voto da relatora, acolhido à unanimidade, foi no sentido de *dar provimento ao recurso voluntário, para que o processo retorne à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, levando em consideração documentos juntados aos autos, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual*.

Não há qualquer digressão acerca do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72. De outro lado, a decisão não foi por apreciar as provas trazidas, apenas, na 2ª instância administrativa, mas sim determinar a devolução dos autos à Unidade de Origem para emissão de *decisão complementar*, a indicar insuficiência acusatória e necessária reapreciação do *pedido formulado* segundo os contornos evidenciados em recurso voluntário.

No presente caso, por sua vez, o litígio foi instaurado a partir de procedimento fiscal inicialmente distinto, no qual foram verificados os contratos mantidos pela Contribuinte, e distinguidos aqueles correspondentes à modalidade "pós-pagamento", para destes admitir apenas as retenções ocorridas depois da celebração dos contratos, mas limitado ao que consignado em DIRF. E neste ponto os casos comparados se assemelham.

É certo que no paradigma somente havia uma acusação a ser confrontada, e ela foi, ainda que precariamente, atacada em manifestação de inconformidade, quando se alegou *que a maioria dos seus pagadores não transmitiu a DIRF ou não forneceu o comprovante de retenção*. Já no recorrido, havia vários questionamentos no despacho decisório, e a impugnação ofertada nada disse especificamente acerca da glosa de retenções correspondentes aos contratos na modalidade "pós-pagamento", não confirmadas em DIRF.

Ocorre que o voto condutor do acórdão recorrido, embora anotando que a defesa em 1ª instância se limitou a um daqueles aspectos - citando a decisão de 1ª instância quanto à

alegação simplória de que a Contribuinte *"vem procedendo dessa forma há muitos anos, sem qualquer problema com o Fisco. Somente agora a Fazenda nega a compensação em relação ao IR retido dos contratos de pré-pagamento"* – não invocou a falta de argumentação contra as restrições acerca das retenções em contratos da modalidade "pós-pagamento", mas apenas a falta de apresentação das provas correspondentes em manifestação de inconformidade. Como pode ser observado na reprodução ao norte, todas as ponderações do voto condutor do acórdão recorrido dizem respeito à falta de apresentação de provas, e não de argumentos de defesa, em manifestação de inconformidade.

Sob esta ótica, importa reconhecer que há similitude fática, no que é relevante para as decisões, nos acórdãos comparados. Em tais circunstâncias, o fato de o paradigma não ter cogitado das limitações do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 e, por vias transversas – mediante determinação de emissão de *decisão complementar* -, ter atribuído efeitos às provas trazidas, apenas, em recurso voluntário, permite cogitar que o outro Colegiado do CARF procederia da mesma forma frente às provas trazidas, nestes autos, apenas em recurso voluntário.

Assim, resta caracterizada a interpretação divergente da legislação tributária invocada nestes autos para negar conhecimento às provas trazidas em recurso voluntário.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

No voto condutor do Acórdão nº 9101-005.190, esta Conselheira historiou os julgados deste Colegiado em torno da flexibilização do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual *a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual*. Assente é o entendimento de que é admissível a juntada posterior de documentos que se destinem *a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*, em especial pela autoridade julgadora de 1ª instância, nos termos da alínea "c" daquele dispositivo.

Aqui, porém, a Contribuinte sequer confrontou a objeção fiscal no ponto em que pretendeu instituir a discussão trazida em recurso voluntário.

Consoante sintetizado na decisão de 1ª instância, o parecer que subsidiou o despacho decisório de homologação parcial das compensações expressou os seguintes fundamentos:

1. No caso em análise, a interessada, por meio de PER/DCOMPs, conforme Relação de Créditos Pleiteados AC 2007, fls.751/782, pleiteia a compensação do imposto retido pelas pessoas jurídicas sobre pagamentos efetuados a ela (Cód. Receita 3280), relativo ao ano calendário 2007, com débitos códigos 0588 e 3280.
2. Assim, **apenas o imposto retido resultante dos contratos na modalidade pós-pagamento, ou seja, após a efetiva prestação do serviço pelo cooperado**

(Cód.3280), e confirmado por meio de verificação no sistema DIRF (Relatório DIRF AC 2007 - Código de Receita 3280, fls.783/790) será considerado, conforme pode ser visualizado na Planilha DCOMP x DIRF, fls.791/822.

3. Salienta-se que, apesar da confirmação da retenção no código 3280 por algumas fontes pagadoras, conforme pesquisa Dirf (Relatório DIRF AC 2007, fls.783/790), verificou-se a retenção indevida no código 3280 na maioria dos casos por serem resultantes de contratos na modalidade preço pré-pagamento. *(destacou-se)*

A manifestação de inconformidade, por sua vez, adota como premissa que as retenções ocorridas nas notas fiscais de serviço teriam sido *comprovadas todas elas pelas fontes pagadoras, o que foi ratificado pelo Fisco*. Não destacou, portanto, para debate, qual parcela do imposto retido resultante dos contratos na modalidade pós-pagamento, ou seja, após a efetiva prestação do serviço pelo cooperado (Cód.3280), foi confirmada por meio de verificação no sistema DIRF (Relatório DIRF AC 2007 - Código de Receita 3280, fls.783/790) e considerada no reconhecimento do direito creditório conforme pode ser visualizado na Planilha DCOMP x DIRF, fls.791/822.

E, sob aquela ótica de confirmação total destas retenções em DIRF, a defesa se dirige, apenas, à pretensão de dedução das retenções em contratos na modalidade de “pré-pagamentos”, para além dos dois parágrafos inespecíficos, assim consignados na manifestação de inconformidade:

13. Vedar a compensação como se pretende é o mesmo que impedir a compensação administrativa de um tributo recolhido indevidamente a maior, representando manifesto enriquecimento sem causa da Fazenda, o que é vedado pelo ordenamento jurídico vigente, haja vista que contrário à moralidade administrativa (art. 37, da Constituição Federal) e ao princípio da legalidade.

14. Também não se mostra razoável e proporcional a limitação ao direito de compensação por suposta irregularidade na retenção, ainda mais quando não há qualquer prejuízo ao Fisco, pois todos os tributos atinentes à operação foram quitados e as retenções comprovadas, como confirmado pela Fiscalização.

Não há qualquer pleito de juntada posterior de provas, a evidenciar que a Contribuinte não questionou, e possivelmente sequer notou, a limitação das retenções admitidas àquelas informadas em DIRF. Assim é que a autoridade julgadora de 1ª instância apenas discorda da argumentação da Contribuinte de que as retenções sofridas em contratos na modalidade de pré-pagamento também integrariam a hipótese cuja dedução é admitida pela legislação, concluindo que:

Apenas os atos cooperativos típicos estão abrangidos da incidência tributária, razão pela qual foi estabelecida a previsão no §2º do art. 45 da Lei nº 8.541/92, para a restituição integral das retenções de imposto de renda na fonte sofridas pela cooperativa que não puderem ser objeto de compensação com aquelas a serem efetuadas no repasse dos pagamentos aos cooperados. Assim, as importâncias

recebidas pela cooperativa, decorrentes dos contratos firmados com pessoas jurídicas, relacionados à oferta na modalidade de contrato de pré-pagamento devem se sujeitar às regras de incidência do IRRF nos moldes das pessoas jurídicas em geral, inexistindo a possibilidade de qualquer compensação na forma do art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992.

Portanto, mais do que deixar de apresentar provas em manifestação de inconformidade, a Contribuinte não impugnou fundamento autônomo do despacho decisório de homologação parcial das compensações, consistente na glosa de retenções correspondentes aos contratos na modalidade “pós-pagamento”, não confirmadas em DIRF.

Neste contexto, o recurso voluntário claramente inova ao tratar da *segunda razão para o indeferimento parcial da compensação*, consistente na *ausência de confirmação parcial destas retenções em DIRF*. E, sob esta ótica, passa a discutir o fato de ser irrelevante o tomador do serviço ter *deixado de recolher o recurso aos cofres públicos* e, invocando a Súmula CARF nº 143, noticia a apresentação de *vasta documentação, complementar às DIRFs já analisadas pela Receita Federal, demonstrativa dos títulos de cobrança e respectivas retenções, aptos à comprovação do crédito, reiterando-se a impossibilidade de lhe imputar as consequências do descumprimento de obrigações pelas fontes pagadoras*.

Em tais circunstâncias, imprópria é a discussão acerca dos limites processuais à produção de prova documental. Aplicável, no caso, é o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual *considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*. Mais do que deixar de apresentar a prova documental em manifestação de inconformidade, a Contribuinte sequer se opôs ao fundamento autônomo deduzido para não reconhecimento desta parcela de seu direito creditório, razão pela qual não merece reparos o acórdão recorrido no ponto em que conclui pela impossibilidade de apreciação de provas documentais trazidas, apenas, em recurso voluntário.

De toda a sorte, mesmo considerando superada esta discussão acerca da preclusão da matéria, vale observar que a interpretação acerca do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 acaba por atrair esse debate, vez que as exceções nele previstas têm por pressuposto a prévia instauração da dialética acerca dos fatos a serem provados.

Em outras palavras, mesmo admitindo que a alegação simplória de que a Contribuinte *“vem procedendo dessa forma há muitos anos, sem qualquer problema com o Fisco. Somente agora a Fazenda nega a compensação em relação ao IR retido dos contratos de pré-pagamento”* se presta a controverter a glosa de retenções correspondentes aos contratos na modalidade “pós-pagamento”, não confirmadas em DIRF, o acórdão recorrido não merece qualquer reparo, porque não verificada a ocorrência de nenhuma das exceções do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, a impor a apreciação das provas trazidas, apenas, em recurso voluntário.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa