



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000819/2004-66
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.998 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de fevereiro de 2022
Recorrente BANCO SOFISA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1999, 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO DOS EFEITOS DA POSTERGAÇÃO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à postergação de registro de despesas, hipótese na qual se demanda prova do prejuízo ao Fisco, e não referente à antecipação do registro de despesas, circunstância na qual o Colegiado *a quo* exigiu do sujeito passivo a prova de pagamento postergado dos tributos lançados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE LEGAL.

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

É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada aos autos após a Impugnação, sobretudo na oportunidade recursal, quando esta possui evidente pertinência e correlação com a matéria controversa, revelando-se potencial elemento de formação de convencimento e do juízo a ser aplicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente em relação à primeira matéria (“possibilidade de

juntada posterior de provas e necessidade de análise para formação da verdade material”), vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella (relator) que votou por conhecer integralmente do recurso. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado a quo, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.998 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.000819/2004-66

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte (fls. 1.864 a 1.897) em face do v. Acórdão n.º 1401-003.048 (fls. 1.792 a 1.806), de 12 de dezembro de 2018, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que não conheceu do Recurso de Ofício e negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA.

Não deve ser conhecido recurso de ofício em que o valor exonerado esteja abaixo do limite de alçada, atualmente objeto da Portaria MF nº 63/2017. Tal valor deve ser verificado no momento da apreciação do recurso, nos termos do enunciado da Súmula CARF 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância."

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS. VERDADE MATERIAL VERSUS LEGALIDADE. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO CONTRADITÓRIO.

Em regra, os fundamentos de defesa, assim como o pedido de diligência e as provas documentais, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Isso é assim exatamente porque é neste momento que se instaura o contraditório em um procedimento que, até então, era inquisitório. Como exceções temos os casos expressamente previstos na legislação (§ 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972), bem como as hipóteses em que o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, quer por tratar de matéria de ordem pública, quer por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista do princípio da vedação ao non liquet. Não ocorrência das hipóteses de exceção no caso concreto.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores contabilizados a título de despesas somente serão considerados como dedutíveis se, além de cumpridos os requisitos legais específicos, forem suportados por documentação hábil e idônea.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 1999 a 2001, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, em razão da glosa de despesas consideradas *não comprovadas*, referente, em suma, a *programas de divulgação* (promoções e relações públicas) e *perdas* em operações de créditos com clientes.

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito referem-se a **1) possibilidade de juntada posterior de provas e necessidade de análise para formação da verdade material** e **2) da improcedência da glosa de despesas no caso de mera inobservância do regime de competência – necessidade de verificação dos efeitos da postergação.**

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 1999 a 2001, em razão da glosa de despesas consideradas não comprovadas, conforme relatado pela decisão recorrida:

1. Nas apurações dos lucros líquidos relativos aos encerramentos dos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, o Banco Sofisa S/A contabilizou, a título de despesas de "Programas de Divulgação" — COSIF 8.1.7.42.00.2.4080, valores relativos a pagamentos às empresas "Alpha Propaganda" e "Intermark Editora".

1.1. Regularmente intimado a apresentar a documentação comprobatória da prestação dos serviços contratados e os comprovantes de pagamento das referidas despesas, a contribuinte não logrou êxito em comprovar os valores contabilizados, relativamente aos fornecedores acima listados, limitando-se a apresentar relatórios impressos do seu sistema de contas a pagar, em que se encontram discriminados os valores pagos e as respectivas datas de pagamento.

Não foram apresentadas as notas fiscais de prestação de serviço, tampouco a instituição apresentou elementos da efetiva prestação dos serviços.

1.2. Inexistindo os documentos de suporte das despesas de promoções e relações públicas, contabilizadas nos anos de 1999, 2000 e 2001, ou não tendo sido apresentadas à fiscalização, foram glosadas, por ausência de documentação pertinente, as deduções efetuadas na determinação do lucro real, na medida em que o lucro líquido do exercício não está, neste particular, atendendo as disposições da lei comercial, e, conseqüentemente, da legislação fiscal que rege a apuração do lucro real.

1.3. Além disso, as apurações da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido também foram afetadas pelas referidas deduções sem a competente documentação comprobatória, merecendo a glosa por parte da fiscalização, uma vez que, pelas razões anteriormente expostas, os resultados dos períodos não foram obtidos com observância da legislação comercial.

2. O lucro tributável apurado pela instituição no encerramento do ano-calendário 2000 foi reduzido, relativamente à movimentação da conta de provisão de operações de crédito, no montante de R\$5.586.299,01.

2.1. Em atendimento a Termo de Intimação, a contribuinte apresentou documentação pertinente As operações de crédito consideradas como perda dedutível no ano-calendário de 2000. O valor total das perdas comprovadas pela documentação entregue totalizou R\$5.043.154,12.

2.2. Relativamente à parcela de R\$543.144,89, que complementaria a dedução de R\$ 5.586.299,01, a instituição limitou-se a entregar listagem contendo os nomes dos clientes devedores, os valores devidos e as respectivas datas de baixa para prejuízo.

2.3. Considerando que a documentação apresentada pela contribuinte, reduzida em uma listagem, não se configura suficiente, face A legislação do imposto de renda, a comprovar a ocorrência das perdas deduzidas, temos que a parcela de R\$ 543.144,89, referente diferença verificada entre o valor total da dedução das

perdas e o total de perdas comprovadas, sujeita-se à glosa, por não comprovação.

3. O lucro tributável apurado pela instituição no encerramento do ano-calendário 2001 foi reduzido, relativamente à movimentação da conta de provisão de operações de crédito, no montante de R\$1.546.121,95.

3.1. Em atendimento a Termo de Intimação, a contribuinte apresentou documentação comprobatória pertinente as operações de crédito consideradas como perda dedutível no decorrer do ano de 2001, totalizando R\$ 1.122.177,02, relativos a perdas auferidas em operações nas carteiras de Adiantamento a Depositantes, Empréstimos e Títulos Descontados.

3.2. Relativamente à parcela de R\$423.944,93, que complementaria a dedução de R\$1.546.121,95, realizada no ano, não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios de sua ocorrência, estando esse montante, conseqüentemente, sujeito A. glosa por falta de comprovação documental.

(...)

O relatório da decisão recorrida assim descreve os argumentos da impugnação:

DA IMPUGNAÇÃO

(...)

4.6. Por fim, quanto as deduções relacionadas aos diversos CDCs, conforme se pode verificar do Relatório de Movimentação Contábil de fls. 963/998 e 1102/1229, foram devidamente deduzidas as despesas ocorridas, restando indevido o lançamento nesse ponto.

5. A suposta infração combatida seria referente somente A. (SIC) postergação de imposto, uma vez que as perdas com créditos seriam corroboradas com o decorrer do tempo e, dessa forma, poderiam ser deduzidas, razão pela qual toda e qualquer autuação nesse sentido somente poderia ocorrer sob a forma de postergação de imposto.

(...)

Em 5 de março de 2007 a DRJ em São Paulo/SP julgou a impugnação parcialmente procedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

DECADÊNCIA. APURAÇÃO ANUAL.

Na apuração anual, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorrem em 31 de dezembro, termo de início do prazo decadencial.

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DEDUTIBILIDADE.

As perdas na realização de créditos podem ser consideradas como despesas dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, desde que devidamente comprovadas, observadas as condições previstas na legislação de regência. A autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente as infrações concretamente constatadas.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base apenas quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, fato que deve ser comprovado, e não apenas alegado.

DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores contabilizados a título de despesas operacionais somente serão considerados como dedutíveis se for comprovada a efetividade da ocorrência das respectivas operações, sua necessidade às atividades da empresa, bem como forem suportados por documentação hábil e idônea.

DEMAIS TRIBUTOS. CSLL. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada em 2 de abril de 2007 (fl. 1482), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 2 de maio de 2007 (fl. 1.483), alegando, em síntese:

(i) os fatos geradores relativos ao IRPJ e à CSLL ocorridos nos meses de janeiro a maio de 1999 foram tacitamente homologados no período de janeiro a maio de 2004, de forma que a lavratura do auto de infração em 18 de junho de 2003 é parcialmente extemporânea.

(ii) pleiteia a aceitação dos documentos que anexa, por motivo de força maior, bem como em razão da necessidade de apreciação dos documentos juntados a qualquer tempo, afirmando que "esteve todos esses anos buscando os documentos que comprovassem a correção de seus atos, porém, conforme explicitado na Impugnação, alguns dos documentos não haviam, ainda, sido localizados, outros não puderam ser anexados em razão da greve dos servidores públicos do Poder Judiciário que, à época, impedia a Recorrente de obter cópia das ações judiciais ajuizadas no intuito de reaver seus créditos".

Rebate, então, quanto a cada uma das despesas, as alegações do voto da DRJ, o que por razões de economia processual será tratado diretamente no voto.

Recebi o processo em distribuição realizada em 19 de setembro de 2018.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 1.459 a 1.478), reconhecendo a comprovação de algumas *despesas*, antes glosadas. No mais, o lançamento de ofício foi mantido, em todos seus aspectos e ônus. Em razão da monta do cancelamento promovido, foi tirado Recurso de Ofício de tal r. *decisum*.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de *defesa*, pugnando pela ocorrência da *postergação do pagamento* em relação à dedução de *perdas* e a possibilidade de juntada de documentação, que não tinha havido meios de ter sido acostada antes aos autos, ao tempo da primeira *defesa*.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo* não conheceu do Recurso de Ofício e negou provimento ao *Apelo* Voluntário, afastando a alegação de *postergação do pagamento* e rejeitando a juntada de nova documentação.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Contra tal revés a Contribuinte, primeiro, opôs Declaratórios (fls. 1.818 a 1.821), apontando para *omissão* e *obscuridade* constantes do v. Aresto. Por meio do r. Despacho de Embargos, de fls. 1.850 a 1.855, tal reclamação foi rejeitada.

Na sequência, manejou-se o Recurso Especial, ora sob análise, demonstrando a existência de suposta divergência jurisprudencial, regimentalmente exigida, com Acórdãos *paradigmas* sobre os temas **1) Possibilidade de juntada posterior de provas e necessidade de análise para formação da verdade material;** **2) Da improcedência da glosa de despesas no caso de mera inobservância do regime de competência – necessidade de verificação dos efeitos da postergação e** **3) Dedução de despesa por perda do recebimento de crédito – improcedência da glosa quando atendidos os requisitos do art. 9º da Lei nº 9.430/96.**

Processado, o Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.141 a 2.149, dando prosseguimento para as matérias arguidas referentes a **1) Possibilidade de juntada posterior de provas e necessidade de análise para formação da verdade material;** **2) Da improcedência da glosa de despesas no caso de mera inobservância do regime de competência – necessidade de verificação dos efeitos da postergação.**

Em face de tal r. *decisão* monocrática foi apresentado Agravo (fls. 2.166 a 2.170), pugnando pelo conhecimento da singular matérias denegada, o qual restou improvido pelo r. Despacho de Agravo de fls. 2.188 a 2.192.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 2.239 a 2.252), questionando o conhecimento do *Apelo* Especial e pugnando pelo seu desprovimento.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-005.998 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.000819/2004-66

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional questiona o conhecimento do *Apelo* em suas Contrarrazões.

Porém, as alegações para a *inadmissão* do Recurso Especial são manifestamente genéricas. Confira-se:

É preciso destacar que na verdade o contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.

O recorrente não demonstrou, de forma analítica, a semelhança dos casos confrontados.

A questão é: onde está a demonstração da semelhança de situações fáticas. Isso porque não houve demonstração de semelhança fática, ônus a cargo do contribuinte, ora recorrente. Além disso, verifica-se que não há efetivamente semelhança dos quadros fáticos.

Muito embora a demonstração de divergência jurisprudencial não exija identidade de tributos, ela demanda a semelhança das situações fáticas confrontadas. E, no presente caso, não foi demonstrada a similitude, assim como de fato não há semelhança dos contextos.

O recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas.

Exemplificativamente, seria possível interpor recurso especial quanto à questão de prova. O recorrente entendeu como provado. A decisão recorrida concluiu em sentido contrário. Bastaria indicar acórdãos como paradigmas, envolvendo situações aleatórias, ou até mesmo relativa à mesma infração, que considerou como provado. Pronto.

Porém, não é assim. A divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes. E não é esse o caso.

Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.

O entendimento da decisão recorrida, bem como dos paradigmas, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos.

Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso.

Resta patente, portanto, a diversidade dos quadros fáticos discutidos nas decisões cotejados, bem como a falha na demonstração de similitude fática por parte da recorrente.

Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento.

Sem qualquer margem para dúvidas, não há qualquer menção, remissão ou comentário sobre algum aspecto, característica ou elemento próprio destes autos. Ensurdece o silêncio total e absoluto sobre os v. Acórdãos recorridos e *paradigmas*, assim como sobre a matéria debatida nos autos.

Certamente, está-se diante de redação padrão que pode ser usada em todas as peças de Contrarrazões a Recurso Especial de contribuintes neste E. CARF.

Uma vez que desprovido de qualquer dialeticidade, não se conhece do tópico de conhecimento das Contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Assim, considerando tal ocorrência, uma simples análise dos v. Acórdão n.º 9101-002.781 e v. Acórdão n.º 9101-003.003, *paradigmas* acatados para questionar o tema da verdade material e a possibilidade de se acostar documentação aos autos após a Impugnação, assim como dos v. Acórdão n.º 1302-001.185 e n.º 9101-001.279, referentes ao tema da *postergação do pagamento* na dedução de *perdas*, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão n.º 1401-003.048, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.141 a 2.149.

Mérito

Da possibilidade de juntada posterior de provas e necessidade de análise para formação da verdade material

Uma vez conhecido – apenas parcialmente, pelos votos da maioria deste C. Colegiado - o Recurso Especial interposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a única matéria

submetida a julgamento, qual seja, a *possibilidade de juntada posterior de provas e necessidade de análise para formação da verdade material*.

Alega a Recorrente que *há de ser reformado o v. Acórdão Recorrido na parte em que inadmite a juntada de provas após a impugnação, notadamente em observância aos Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado*.

Acrescenta dizendo que *como é cediço, no processo administrativo tributário impera o Princípio da Verdade Material, segundo o qual, cumpre à Administração Pública a busca pelos fatos tais como se apresentam na realidade, considerando-se, para tanto, todos os dados, informações e documentos que envolvam a matéria discutida e que atende, inclusive, aos princípios administrativos da moralidade, da eficiência e da celeridade, previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 e no artigo 2º, da Lei nº 9.784/99, in verbis (...)*.

Pois bem, o tema é recorrente e fartamente é apreciado por esta C. 1ª Turma da CSRF, não havendo necessidade de maiores apresentações e elucubrações.

Este Conselheiro, sempre, desde o âmbito da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF deu razão aos argumentos e à pretensão da Contribuinte, como exemplificam e ilustram os mais recentes v. Acórdãos nº 9101-005.047, proferido na sessão de 20/08/2020 e v. Acórdão nº 9101-003.952, prolatado na sessão de 06/12/2018, ambos já nessa C. Turma da CSRF.

Independente da Recorrente ter tido *motivos ou não* que amoldam-se às hipóteses do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, tal debate é dispensável para a resolução do tema à luz do entendimento que se professa.

No v. Acórdão recorrido, firmou-se que:

É verdade que o processo administrativo é regido pela busca pela verdade material, mas esta não é ilimitada. Tanto é assim que a legislação que regula o processo administrativo fiscal (em especial o Decreto 70.235/1972) estabelece que os fundamentos de defesa – assim como o pedido de diligência e as provas documentais devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, em regra.

Isso é assim exatamente porque é neste momento que se instaura o contraditório em um procedimento que, até então, era inquisitório. Portanto, é o contribuinte quem delimita os termos do contraditório ao formular a sua impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que, muito embora haja a busca pela verdade material, as questões não postas para discussão nesta ocasião, em regra, precluem.

E digo em regra porque existem as hipóteses de exceção.

Neste sentido, os incisos do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 trazem expressamente algumas hipóteses em que provas podem ser apresentadas em momento processual diverso da impugnação, quais sejam: (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente; e/ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Neste caso, cabe ao contribuinte demonstrar, em petição fundamentada, a ocorrência de uma dessas condições, nos termos do § 5º do mesmo dispositivo.

(...)

No caso, entendo que não restaram configuradas quaisquer das hipóteses de exceção acima descritas.

Data maxima venia, diverge-se de tal entendimento jurídico.

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

Primeiro temos que, se com base nesse mesmo Decreto, como reza o seu art. 18, o Julgador pode, espontaneamente, em momento posterior à Impugnação, determinar a realização de diligência, por entender necessários outros elementos (então, ausentes nos autos) para seu livre convencimento e motivação da sua decisão, porque não poderia aceitar provas, já acostadas aos autos pela *Parte* insurgente, quando verificado serem estas pertinentes ao tema controverso, propiciando um desfecho da demanda mais próximo da *verdade material* que se revela?

A rigidez na aceitação de provas apenas em momento processual específico (fase instrutória), que, quando do seu término, definitivamente delimita a *verdade* a ser considerada pelo Julgador, *selando*, a partir de então, o instituto *quod non est in actis non est in mundo* (o que não está nos autos não está no mundo), é um valor próprio do contencioso judicial.

No contencioso administrativo prevalece outra axiologia, de informalidade e prevalência da perquirição da materialidade. Em outras palavras, o *princípio da busca pela verdade material*, indiscutível informador do processo administrativo fiscal brasileiro, preconiza que não pode haver o desprestígio de provas pertinentes em razão de simplória homenagem à formalidade instrumental do processo.

Desse modo, entende-se que, uma vez instaurada a controvérsia nos autos sobre determinada matéria e pendente a demanda de desfecho meritório, se o contribuinte traz aos autos prova que se relaciona à sua argumentação, guardando correlação técnica e relevância ao tema debatido, de modo a corroborar, *materialmente*, com aquilo defendido, ainda que - até

então - somente por meio de elementos postulatórios, não deve ser sumariamente desconsiderada tal manobra, exclusivamente pela consideração do momento processual em que ocorre a juntada.

Não obstante, pela mesma razão, ainda que a documentação seja previamente existente, ou até mesmo contemporânea ou anterior aos *atos geradores*, e não tenha sido também apresentada, propriamente, uma justificativa para sua ausência da peça impugnatória (nos moldes da alínea "a" do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72), seu conhecimento ainda possui respaldo jurídico.

Mais do que isso: a possibilidade de conhecer de tais elementos de prova *extemporâneos* é medida de racionalização e maximização da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal - que, sob uma análise pragmática, que aqui, excepcional e respeitosamente, permite-se fazer, tem positivo reflexo na redução da *judicialização* de litígios tributários.

Por fim, diga-se que, diferentemente do conjunto probatório que instrui a Impugnação, não se está diante do reconhecimento da existência de uma obrigação do Julgador conhecer quaisquer documentos acostados *a destempo*, sob pena de violação do direito à ampla defesa, e, muito menos, do afastamento de quaisquer previsões do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Na verdade, entende-se, dentro da hermenêutica sistemática acima apresentada, pela possibilidade legal e prerrogativa do Julgador conhecer de elementos trazidos posteriormente à defesa inaugural aos autos, mormente quando estes mostram-se pertinentes e relacionados ao objeto sob julgamento, revelando-se elemento potencial da formação de convencimento e do juízo a ser feito.

Apenas registre-se que, no presente caso, a documentação trazida *a destempo* veio na oportunidade do Recurso Voluntário e visa precisamente combater a carência de provas de despesas e deduções, sendo inquestionável sua pertinência.

Por tais motivos, não deve prevalecer a *negativa formal* do simples conhecimento de tal documentação.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial nesse ponto conhecido, para determinar o retorno dos autos ao N. Colegiado de origem para a apreciação e julgamento das alegações, provas e matérias de Recurso Voluntário prejudicadas pela rejeição de conhecimento da nova documentação, estampada no v. Acórdão recorrido, agora reformado.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer integralmente do recurso especial. A maioria do Colegiado compreendeu que a matéria “*da improcedência da glosa de despesas no caso de mera inobservância do regime de competência – necessidade de verificação dos efeitos da postergação*” não deveria ser conhecida.

O voto condutor do acórdão recorrido traz a seguinte abordagem acerca da matéria:

Quanto à postergação, a decisão recorrida afirma não ser o caso porque, conforme esclarece o PN COSIT 2/1996, a postergação apenas ocorre quando há uma parcela do tributo que deveria ser paga num determinado período-base, e esta é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior (e anterior autuação). Afirma que a contribuinte não trouxe qualquer elemento probante de que os tributos correspondentes foram realmente pagos.

A Recorrente se insurge contra a alegação da autoridade julgadora de que o pagamento do tributo posteriormente deveria ter sido comprovado para que a postergação possa ser reconhecida, afirmando que “não há como a Recorrente comprovar o pagamento posterior do tributo, já que trata-se de dedução antecipada, ou seja, caso em que a Recorrente deduz tributo anteriormente ao prazo permitido, não havendo que se comprovar o oferecimento posterior do tributo”. Afirma, ademais, que o único documento que pode comprovar que a dedução poderia ter sido efetuada em seu devido tempo é a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, que comprova ter havido apuração de IRPJ a pagar em anos posteriores, documentos estes disponíveis para a consulta nos sistemas da Administração Pública mas que, mesmo assim, pleiteia a sua juntada neste momento (Doc. 12).

No caso, portanto, a Recorrente corrobora a conclusão da decisão recorrida de que não houve postergação (no sentido de pagamento espontâneo de tributo em período-base posterior ao devido). Sendo esta a única ocasião em que se poderia pensar em cobrança apenas dos juros e multa correspondentes, oriento meu voto para manter as conclusões da decisão recorrida.

O recurso especial, neste ponto, teve seguimento em exame de admissibilidade nos seguintes termos:

Pois bem, pelo exame do trecho do acórdão recorrido transcrito pela recorrente bem como das demais razões contidas na peça recursal é possível verificar que, em verdade, o objeto da divergência interpretativa por ela suscitada diz respeito a sobre quem recai o ônus de comprovar que o tributo foi, ou não, pago em período posterior àquele em que competia a dedução da despesa.

Sobre essa matéria a recorrente logrou êxito em comprovar o prequestionamento na medida em que no acórdão recorrido entendeu-se que o ônus de comprovar que o tributo não foi pago em período subsequente é do Fisco.

No que concerne à demonstração de que a legislação tributária foi interpretada de forma divergente por outro colegiado do CARF, do extinto Conselho de Contribuintes ou da CSRF, a recorrente apontou como paradigmas os acórdãos nos 1302-001.185 e 9101-001.279, de onde transcreveu, dentre outros, os seguintes trechos:

[...]

Pois bem, pelo simples cotejo entre os já transcritos trechos do acórdão recorrido e dos acórdão paradigmas é possível verificar que a recorrente demonstrou a existência desta terceira divergência interpretativa.

De fato, (i) enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que competiria ao sujeito passivo comprovar o pagamento do tributo nos períodos subsequentes àquele em que a despesa foi indevidamente deduzida, (ii) nos paradigmas entendeu-se que a prova de que não houve pagamento do tributo nos períodos subsequentes competiria ao Fisco.

[...]

Contudo, os paradigmas indicados não trataram de inobservância de regime de competência por antecipação de despesas, mas sim por postergação de seu registro, e foi em razão desta circunstância específica que os Colegiados que proferiram os paradigmas afirmaram caber ao Fisco provar a existência de prejuízo à Fazenda, e isso porque a mera inobservância de regime de competência não dá ensejo à exigência tributária, senão se provada a redução indevida do lucro tributável. Neste sentido são os excertos dos paradigmas destacados pela Contribuinte:

Acórdão n.º 1302-001.185:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. DESCUMPRIMENTO.

Verificado que o **lançamento a destempo** da perda no recebimento de crédito, em **exercício seguinte** àquele em que houve a receita, deu-se por conservadorismo, para assentar o lançamento da perda em bases mais vigorosas, e **não havendo prejuízo ao Fisco**, nem indicação segura de que o atraso foi praticado com base em planejamento tributário, tendo por objetivo reduzir o lucro no ano-calendário do lançamento da perda, deve ser cancelada a glosa.

(...)

Voto

(...)

O que ocorreu, no caso concreto, foi a apropriação de despesas em período posterior àquele em que incorridas, **o que, salvo prova em contrário, não causa qualquer prejuízo à Fazenda Pública**. Não há nos autos qualquer afirmação no sentido de que as multas não tenham sido incorridas ou comprovadas. Ao contrário, o único fundamento para negar sua dedutibilidade foi a inobservância do regime de competência.

Não tendo sido o lançamento feito de acordo com as disposições legais acima transcritas, **nem constando dos autos qualquer tentativa de aprofundamento no sentido de provar a postergação no pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real**, o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário, quanto a este item 7 da infração 001, para acolher a dedutibilidade das multas de mora de períodos de competência anteriores a 2006.

(...)

Acórdão n.º 9101-001.279:

IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CUSTOS NÃO COMPROVADOS. ALUGUÉIS DE IMÓVEIS. NÃO OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 219 DO RIR/1994.

A **mera inexatidão de escrituração de despesa** quanto ao respectivo período-base, sobretudo quando a existência da referida despesa é inquestionável, não pode gerar, por si só, o lançamento tributário. Para tal, faz-se imprescindível aferir, em cada caso concreto, se do fato decorreu, efetivamente, algum prejuízo ao Fisco, isto é, quando: a) implicar a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Prejuízo que deve ser demonstrado, não pelo contribuinte, mas sim pelo próprio Fisco, pois que, do contrário, não há razão para a autuação, pois que infundado seria o lançamento.

No caso, não há dúvida de que **as despesas realmente ocorreram, e que foram lançadas posteriormente**. No entanto, **nada há, nos autos, que identifique qualquer prejuízo** que de tal fato possa ter sofrido o Fisco. Recurso especial a que se nega provimento.

(...) (*negrejou-se*)

Distintamente da **antecipação de despesas**, que promove redução do resultado tributável antes da permissão legal e assim já evidencia prejuízo à Fazenda simplesmente pela vantagem cronológica de reduzir incidência em momento anterior ao permitido, suscitando o debate sobre a quem cabe provar se houve pagamento em atraso do tributo devido no período autuado, a **postergação de despesas** somente reduz a incidência sobre o lucro tributável quando se presta ao aproveitamento indevido de outros benefícios como, por exemplo, a antecipação do reconhecimento de lucro em período no qual o sujeito passivo ainda tem direito a redução de alíquota, ou para compensação de prejuízos cuja utilização prescreveria em período futuro, contexto no qual é prevalente o entendimento de que cabe à autoridade lançadora demonstrar o prejuízo à Fazenda. As diferentes percepções dos Colegiados acerca do ônus da prova do Fisco, portanto, são afetadas pelo fato de se analisar exigências decorrentes de antecipação ou postergação do registro de despesas.

Constata-se, assim, que os acórdãos comparados foram exarados a partir de circunstâncias fáticas distintas e que foram determinantes para a solução neles adotadas. Em tal contexto, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para **NÃO CONHECER** do recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria “*Da improcedência da glosa de despesas no caso de mera*”

inobservância do regime de competência – necessidade de verificação dos efeitos da postergação.”

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões para conhecer da matéria “*Possibilidade de juntada posterior de provas e necessidade de análise para formação da verdade material*” e dar provimento ao recurso especial neste ponto.

O acórdão recorrido traz o seguinte relato acerca das provas apresentadas em recurso voluntário:

(ii) pleiteia a aceitação dos documentos que anexa, por motivo de força maior, bem como em razão da necessidade de apreciação dos documentos juntados a qualquer tempo, afirmando que "esteve todos esses anos buscando os documentos que comprovassem a correção de seus atos, porém, conforme explicitado na Impugnação, alguns dos documentos não haviam, ainda, sido localizados, outros não puderam ser anexados em razão da greve dos servidores públicos do Poder Judiciário que, à época, impedia a Recorrente de obter cópia das ações judiciais ajuizadas no intuito de reaver seus créditos".

O voto condutor conclui não ser o caso de se aceitar os novos documentos apresentados no recurso voluntário, até porque não há sequer justificativa para a não apresentação com a impugnação. Isto porque, diante das hipóteses expressas no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, cabe ao contribuinte demonstrar, em petição fundamentada, a ocorrência de uma dessas condições, nos termos do §5º do mesmo dispositivo.

O paradigma nº 9101-002.781 traz em seu voto vencido entendimento semelhante ao adotado no recorrido: *em momento algum foi demonstrado pelo contribuinte a aplicação de qualquer uma das alíneas do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/1972, de modo que restou prejudicado seu direito à apresentação de provas*. No caso, as provas foram juntadas em recurso voluntário dois anos depois do início do procedimento fiscal que demandou esta comprovação. O voto vencedor, contudo, foi no sentido de que os autos deveriam retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação destes elementos em razão do princípio da formalidade moderada e do disposto no art. 38 da Lei nº 9.784/99

O paradigma nº 9101-003.003 validou o exame de provas trazidas em recurso voluntário, trazendo bem sintetizado em sua ementa que *da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.*

Assim, ambos paradigmas admitiram a apreciação de provas trazidas em recurso voluntário, sem demandar justificativa específica para a apresentação tardia.

Estas as razões, assim, para CONHECER do recurso especial da Contribuinte acerca desta matéria.

No mérito, este Colegiado, embora por vezes com base em diferentes fundamentos, acompanhava o entendimento do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, alinhado aos paradigmas, como é exemplo o voto condutor do Acórdão n.º 9101-003.927:

[...]

Nesse contexto, o Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 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, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela, apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e de natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

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

Interpreta-se, portanto, que é válida a juntada de documentos, desde que no prazo do recurso voluntário e no contexto da discussão estabelecida, de onde é possível inferir que a justificativa para apresentação tardia seria a própria possibilidade de recurso contra a decisão de 1ª instância. Especificamente no que se refere à limitação ao contexto da discussão, importa recordar outra manifestação recente deste Colegiado, admitindo a inovação de argumentos em recurso voluntário na forma assim exposta no voto vencedor lavrado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.599¹

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

¹ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E,

quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da DIPJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; conseqüentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido.

Assim, o Decreto n.º 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mormente quando se admite, nesta fase recursal, a contraposição de *atos ou razões* trazidas aos autos na decisão de 1ª instância.

Quanto à apresentação de provas depois de vencido o prazo recursal, esta Conselheira já relativizou esta objeção, diante de circunstâncias específicas, nos termos do seguinte voto declarado no Acórdão n.º 9101-004.563², proferido na sessão de 3 de dezembro de 2019:

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

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

CONTA CONTÁBIL 33200000 — Juros de Aplicação Financeira:

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

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS:

2. Apresentar quadro demonstrativo das Variações Cambiais Ativas e Passivas elaborado conforme modelo que segue em anexo', individualizado por operação sujeita às variações cambiais (um quadro demonstrativo para cada direito/obrigação sujeito às variações cambiais), onde estejam detalhadas as variações incorridas e as variações liquidadas desde a data de aquisição do direito/obrigação em moeda estrangeira até 31/12/2005;

3. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem a aquisição de cada direito/obrigação citado no item 2 acima sujeito às variações cambiais, nos quais se possa verificar a respectiva data de aquisição e valor original da aquisição em moeda estrangeira;

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Divergiram na matéria os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo e votaram pelas conclusões da Conselheira Cristiane Silva Costa (relatora) os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada).

4. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem as liquidações das operações sujeitas a variações cambiais ocorridas no ano-calendário de 2005 cujos valores foram declarados nas Linhas 09 e 32 da Ficha 09A (Linhas "Variações Cambiais Ativas — Operações Liquidadas" e "Variações Cambiais Passivas — Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentada em 13/12/2007;

5. Apresentar documentos que comprovem que os valores das variações cambiais passivas deduzidas do lucro real relativo ao ano-calendário de 2005 através da Linha 32 da Ficha 09A da mesma DIPJ (Linha "Variações Cambiais Passivas – Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") foram devidamente adicionados ao lucro real de ano(s) anterior(es), acompanhados das respectivas Demonstrações do Lucro Real onde constem tais adições;

Linha "OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS":

6. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de A R\$939.262.393,22 declarado na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 1311212007), contendo no mínimo a descrição de cada despesa, mês em que incorrida e seu respectivo valor;

7. Apresentar documentos que comprovem a incorrência das despesas citadas no item 6 acima compatíveis em data e valor com as informações declaradas na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;

Linha "OUTRAS EXCLUSÕES":

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

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

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

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

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte requereu perícia, apresentando quesitos e indicando perito, mas em 28/04/2011 a autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu o pedido de diligência por entender que caberia ao sujeito passivo a

comprovação documental dos valores questionados e, embora admitido parte dos documentos apresentados, não apurou saldo negativo e manteve o não reconhecimento do direito creditório.

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

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

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

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

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

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

Já no Acórdão n.º 9101-005.190, esta Conselheira, acompanhada pela maioria deste Colegiado³, entendeu injustificada a juntada tardia de documentos no seguinte contexto:

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

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

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

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

Se no Acórdão n.º 9101-004.563 foi possível relativizar as exigências da legislação processual em razão da complexidade da prova apresentada e da proximidade das datas de questionamento fiscal e juntada dos esclarecimentos aos autos, no presente caso, situado no extremo oposto quando tomadas tais referências, impõe-se reconhecer a correção do acórdão recorrido, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

No presente caso, está relatado, a partir da transcrição da decisão de 1ª instância, que:

4. No item "perdas no recebimento de créditos", a impugnante demonstra, relativamente a cada um dos valores listados no Termo de Verificação, estarem corretos os procedimentos adotados.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, votando pelas conclusões a Conselheira Viviane Vidal Wagner.

[...]

4.2.2. A impugnante informa que deixa de anexar à presente os documentos comprobatórios de tais alegações, em razão de a greve dos servidores públicos estaduais do Poder Judiciário impedir-lhe de obter as cópias necessárias à sua comprovação, mas se compromete a anexá-las assim que possível.

A comprovação dos requisitos de dedutibilidade de perdas no recebimento guarda significativa complexidade, e ainda que se possa afirmar que cabe ao sujeito passivo manter em ordem todas as informações reunidas para afirmação das hipóteses previstas em lei, fato é que a Contribuinte apresentou justificativas para sua interpretação em impugnação e requereu prazo para apresentação posterior dos documentos, juntando-os apenas em recurso voluntário. Trata-se, portanto, de matéria discutida em impugnação e de documentos de relativa complexidade juntados no prazo de recurso voluntário. Em tais circunstâncias, é de se concluir que a justificativa para juntada tardia decorre da própria natureza das provas apresentadas.

Neste contexto, à semelhança dos documentos juntados depois de proferida a decisão de 1ª instância, como previsto no art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72, o sujeito passivo tem o direito de que eles sejam *apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância*

O presente voto assim, alcança a mesma conclusão do I. Relator, no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte com retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação das provas juntadas em recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA