MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10073.900561/2006-12

Processo nº	10073.900561/2006-12
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-011.760 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	18 de agosto de 2021
Recorrente	PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/04/2003 a 30/04/2003

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS
Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, apreciando-se as mesmas matérias enfrentadas pelo acórdão recorrido, chega-se a decisão divergente, por aplicação diversa da legislação ao caso.
No caso, o recurso é considerado como "insuficiente para estabelecer a divergência" pois, em que pese constarem dois fundamentos autônomos e suficientes no Acórdão recorrido para rejeitar a restituição/compensação pleiteada, o Recurso Especial restringiu-se a impugnar apenas um deles, restando o outro intacto por decisão definitiva, não havendo aí interesse processual em alterar apenas um dos fundamentos que alicerçam a rejeição da pretensão do Sujeito Passivo quando o outro já é suficiente por si só para provocar esse mesmo resultado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama (relatora), que conheceu parcialmente somente em relação à matéria "Ausência de preclusão consumativa no âmbito do processo administrativo" . Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3201-004.709, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário para não reconhecer o pagamento a maior e não homologar a declaração de compensação.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/04/2003

DESPACHO DECISÓRIO. DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório ou de decisão de 1ª instância quando as razões para o indeferimento do pedido encontram-se descritas e fundamentadas nos atos processuais.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa no indeferimento de diligência e perícia para coleta de provas se os elementos que integram os autos demonstram ser suficientes para a plena formação de convicção e o conseqüente julgamento do feito. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MATÉRIAS NÃO ALEGADAS. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. MOMENTO PROCESSUAL

A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia.

Documento nato-digital

Consideram-se preclusas as alegações não submetidas ao julgamento de primeira instância, apresentadas somente na fase recursal.

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO

A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posterior à emissão de despacho decisório, exige comprovação material a sustentar direito creditório alegado.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado."

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergências em relação às seguintes matérias:

- Nulidade do despacho decisório em razão da ausência de fundamentação e motivação;
- Ausência de preclusão consumativa no âmbito do processo administrativo, ante a necessidade de observância aos princípios da verdade material e da formalidade moderada e da possibilidade de apresentação de provas no curso da discussão administrativa.

Traz, entre outros, que:

- O despacho decisório apresenta vícios de ausência de fundamentação e motivação da decisão, não havendo elementos suficientes para se determinar a razão que deu ensejo à exigência fiscal;
- A mera suposição de que a recorrente não comprovou o recolhimento indevido de PIS não se presta para fundamentar a denegatória;
- O crédito exigido encontra-se extinto pela compensação, fazendo-se necessário somente em relação a certeza e liquidez do crédito a realização de perícia técnica ou diligência.

Documento nato-digital

Em despacho às fls. 657 a 661, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo para que seja rediscutida a matéria "Ausência de Preclusão Administrativa – Princípio da Verdade Material.

Agravo ao despacho foi interposto pelo sujeito passivo com o intuito de se reconhecer a divergência existente entre o acórdão recorrido e os demais acórdãos paradigmas.

Em despacho de agravo às fls. 709 a 716, em síntese, o agravo foi acolhido e dado seguimento ao recurso especial relativamente à matéria *"nulidade do despacho decisório".*

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- Quanto à rediscussão da preclusão, o recurso não deve ser conhecido, pois não há similitude fática entre os arestos;
- E, em relação à matéria "nulidade do despacho decisório", considerando que o sujeito passivo busca a reanálise de provas, o recurso não deve ser conhecido;
- A decisão recorrida deixa claro que o contribuinte, em nenhum momento, se desincumbiu do ônus de comprovar o direito creditório alegado. Isto é, os documentos apresentados extemporaneamente foram analisados, mas considerados inservíveis;
- A leitura do despacho decisório revela que o mesmo se encontra devidamente fundamentado, descrevendo de forma minuciosa e clara as razões pelas quais o crédito alegado pelo contribuinte não pode ser reconhecido.

É o relatório.

Voto Vencido

Documento nato-digital

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, passo a discorrer sobre cada matéria suscitada para fins de melhor elucidar meu direcionamento quanto ao conhecimento ou não do recurso. O que, *a priori*, recordo as matérias admitidas em despacho de admissibilidade e agravo:

- Nulidade do despacho decisório em razão da ausência de fundamentação e motivação;
- Ausência de preclusão consumativa no âmbito do processo administrativo, ante a necessidade de observância aos princípios da verdade material e da formalidade moderada e da possibilidade de apresentação de provas no curso da discussão administrativa.

Quanto à primeira matéria suscitada, qual seja, "*nulidade do despacho decisório em razão da ausência de fundamentação e motivação"*, importante recordar:

- Acórdão recorrido:
  - Ementa:

    "[...]

    DESPACHO DECISÓRIO. DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

    Não há que se falar em nulidade de despacho decisório ou de decisão de 1ª instância quando as razões para o indeferimento do pedido encontram-se descritas e fundamentadas nos atos processuais. [...]"
  - Voto:

    "[...]

    Suscita a recorrente, em preliminar, a nulidade do despacho decisório com a alegação de que o Fisco não demonstrou a motivação para não homologar a compensação.

Documento nato-digital

Afirma, também, a absoluta nulidade do despacho por preterição do direito de defesa, ofensa aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material.

Entenderam os julgadores da DRJ que inexiste a alegada nulidade, pois constou o motivo da não homologação da compensação, a saber: conquanto efetuada diligência pela fiscalização, o contribuinte não comprovou o pagamento a maior de PIS na escrituração contábil e fiscal.

Com razão a decisão recorrida.

O despacho decisório faz remissão ao Termo de Constatação Fiscal (fls.

64/65), lavrado pela autoridade administrativa ao final da diligência realizada nos documentos disponibilizados pelo contribuinte.

No referido Termo constou a impossibilidade de se apurar os valores devidos de PIS, declarados nas DCTFs retificadoras, e que o contribuinte não logrou comprovar em sua escrita contábil o valor pago a maior.

Como se vê, restou aclarado no despacho decisório o motivo do indeferimento do crédito pleiteado e não homologada a compensação por ausência de comprovação da certeza e liquidez do crédito.

Não há, portanto, qualquer ofensa a princípio constitucional ou preterição do direito de defesa que levaria à nulidade do ato administrativo nos termos do art. 59 do PAF."

- Acórdão 3302-005.773 indicado como paradigma:
  - Ementa:

    "[...]

    DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DAS GLOSAS REALIZADAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. É nulo o despacho decisório que desconsidera crédito

proveniente de negócio jurídico realizado sem indicar o dispositivo legal que teria sido descumprido, materializando preterição ao direito de defesa do contribuinte."

- Voto:

  "[...]

  No caso em tela, foram acostados aos autos três documentos produzidos pela fiscalização: i. Relatório Fiscal (fls. 98 a 104); ii. Auto de Infração (fls. 105 a 108); iii. Despacho Decisório (fls 112 e 120).

  O Despacho Decisório se limitou a reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, deixando de trazer qualquer razão ou fundamentação para as glosas realizadas.

  No Relatório Fiscal, a fiscalização relatou os indícios pelos quais entendeu estar ocorrendo simulação, sem, contudo, efetuar a subsunção entre tais indícios e a norma que teria sido infringida ou então que configure conduta típica.

  [...]Assim, a autoridade fiscal desconsiderou o negócio jurídico realizado pelas empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte com a Lotus Calçados, mas não indicou qual o dispositivo legal que teria sido infringido pela recorrente ou que de guarida a essa desconsideração.

  Resta evidente, portanto, que a falta de indicação do dispositivo legal que teria sido infringido, e que permitiria à fiscalização desconsiderar o negócio jurídico em estudo, compromete a higidez do despacho decisório, vez que não restou demonstrado que a situação fática enquadrou-se em algum pressuposto de direito [...]"

Quanto à essa discussão, entendo que o Recurso Especial não deva ser conhecido, tendo em vista que não há similitude fática entre os arestos.

Documento nato-digital

No acórdão paradigma, a situação é diferente, pois envolveu a descaracterização de negócio jurídico e acusação de simulação, além de atos administrativos falhos – sem invocação de base legal e suportados em indícios somente.

Em vista do exposto, entendo que não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa matéria, por não haver similitude fática entre os arestos.

Em relação à segunda matéria, qual seja, *"Ausência de preclusão consumativa no âmbito do processo administrativo, ante a necessidade de observância aos princípios da verdade material e da formalidade moderada e da possibilidade de apresentação de provas no curso da discussão administrativa*", importante recordar:

- Acórdão recorrido:
  - Ementa:

    "[...]

    MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MATÉRIAS NÃO ALEGADAS. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. MOMENTO PROCESSUAL

    A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia.

    Consideram-se preclusas as alegações não submetidas ao julgamento de primeira instância, apresentadas somente na fase recursal. [...]"
  - Voto:

    "[...] Os documentos juntados em complemento ao recurso voluntário, apresentados cerca de 08 (oito) anos após a ciência do Acórdão da DRJ, todos de emissão ou posse do contribuinte, estavam disponíveis à data da manifestação de inconformidade; dada essa circunstância, injustificável a não apresentação para análise e julgamento em sede primeira instância administrativa.

Documento nato-digital

[...]

No caso dos autos, evidencia-se que o recorrente não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que comprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal3, o PAF e o CPC. [...]

Desse modo, em homenagem aos princípios da preclusão probatória, do ônus probatório do direito creditório, da impossibilidade de supressão de instância, não vislumbro espaço para reanálise do despacho decisório, tampouco qualquer reforma na decisão recorrida. [...]"

- Acórdão 9101.002.781 indicado como paradigma:
  - Ementa:

    "RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

    É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999."

- Acórdão 9303-007.855 indicado como paradigma:

  "PROVAS. VERDADE MATERIAL.

  Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando comprovam inequivocamente a certeza e liquidez do direito creditório declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida."

Documento nato-digital

Vê-se que, somente confrontando as ementas, é de se conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, restando por evidente comprovada a divergência.

Em vista do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo para ressurgir com a discussão acerca da preclusão e a consideração dos documentos acostados aos autos em fase recursal.

Ventiladas tais considerações, entendo que assiste razão ao sujeito passivo, vez que entendo que no âmbito administrativo deve prevalecer a formalidade moderada, bem como a verdade material.

Ora, embora entenda que a simples retificação de DCTF não seja suficiente para comprovar a existência do crédito tributário, fato é que se o contribuinte traz documentos comprobatórios em sede recursal comprovando que houve um equívoco após proceder com a retificação das informações, constituindo outro valor como devido, para fins de se evitar litígios desnecessários, por economia processual, é de se afastar a preclusão e analisar a documentação que comprova o direito creditório do sujeito passivo para a extinção do débito em referência.

Ademais, entendo que não houve novas alegações de direito, mas meramente nova tentativa de comprovação da veracidade do crédito. E, considerando o período em questão, é de se considerar naquele período a dificuldade do contribuinte na apuração das contribuições, pois à época sofria mudanças no regime não cumulativo e no regime monofásico. Para reforçar o esforço do contribuinte, recordo, depreendendo-se da leitura dos autos os documentos trazidos em sede recursal a apresentação de 7 documentos, incluindo planilhas de apuração e razão contábil.

Sabe-se que o processo administrativo tributário, regido pelo princípio da verdade material, não permite análise rasas de documentos, tampouco a prevalência de declarações equivocadas, uma vez que se constate que os fatos se deram de forma distinta daquilo que foi declarado.

Documento nato-digital

Nada obstante, em respeito a Lei 9.784/99, entendo que se pode admitir a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando podem comprovar a certeza e liquidez do direito creditório declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e, na parte conhecida, dar provimento – com retorno dos autos a origem.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Conhecimento

Após o Exame de Admissibilidade que foi dado seguimento parcial e interposto o Agravo, foi dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte em relação às seguintes matérias: **1) Ausência de Preclusão Administrativa (probatória**) e o Princípio da Verdade Material no PAF; e **2)** Nulidade do Despacho Decisório.

No entanto, não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente à conclusão diversa da adotada quanto ao conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, quanto a divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária especificamente quanto à matéria: **"1) Ausência de Preclusão Administrativa (probatória**) e Princípio da Verdade Material no PAF**",** como passo a demonstrar.

A situação fática é simples e conhecida. Foi negado ao contribuinte o direito ao crédito reclamado (alegado pagamento a maior de PIS), com a DCTF sendo retificada (por 3 vezes), posteriormente a prolação do Despacho Decisório, faltando a comprovação material na Manifestação de Inconformidade para sustentar o direito creditório alegado.

Documento nato-digital

Objetivando comprovar a divergência a Contribuinte apresenta como paradigma o Acórdão n° 9101-002.781, de 06/04/2017 e nº 9303-007.885, de 23/01/2019, este ultimo considerado pelo Exame de Admissibilidade como inservível para comprovar a divergência.

No Acórdão recorrido, que trata de direito creditório, restou assentado que as provas apresentadas depois da Manifestação de Inconformidade somente podem ser aceitas caso atendam aos requisitos previstos no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF). Confira-se trecho do voto condutor:

> "A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. O processo administrativo fiscal, conquanto admita flexibilização na apresentação de provas, não se coaduna com a supressão de instância.
>
> (...)
>
> Afastam-se, portanto, as situações excepcionais e ensejadoras da apresentação extemporânea de elementos probatórios de que trata o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72".

Cabe aqui destacar que a decisão recorrida negou provimento quanto à documentação apresentada intempestivamente (apresentados cerca de 08 anos após a ciência do Acórdão da DRJ) por dois motivos (i) preclusão do direito de apresentar as provas documentais em sede de Recurso Voluntário e, (ii) *ad argumentandum tantum* que, caso aceitos os documentos, os mesmos seriam insuficientes. Confira-se trecho do voto condutor (fl. 544):

> "Quanto às novas provas apresentadas em "razões complementares", além de extemporâneas e ausentes os requisitos que autorizariam o afastamento da preclusão de que trata as alíneas do §4º do art. 16 do PAF, **não há comprovação do pagamento a maior do PIS no período**. A simples juntada de Balanço Patrimonial, Razão, planilhas e DARFs, sem a demonstração de que os lançamentos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos não conferem liquidez e certeza ao direito creditório pleiteado".

De outro lado, o paradigma Acórdão nº 9101-002.781, de 2017 (trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de IRPJ), por sua vez, a Turma entende que os requisitos do §4º do artigo 16, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), podem ser dispensados em consideração à "formalidade moderada", para apreciação da verdade material. Confira-se a ementa e trecho do voto:

> É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.
>
> "(...) Os processos administrativos, portanto, devem atender a formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal".

Como se vê, em função do princípio da "formalidade moderada", o paradigma apresentado admite a aceitação de provas no PAF, ainda que desatendidos os requisitos do §4º do artigo 16, do PAF. Importa informar que no Acórdão indicado como paradigma, os documentos foram colacionados aos autos na fase recursal, juntamente com o Recurso Voluntário.

No entanto, no recorrido, o entendimento do contribuinte foi de que os esclarecimentos prestados em resposta ao Termo de Intimação elaborado pela Fiscalização e apresentação de uma nova planilha de apuração do PIS, sem qualquer lastro em sua escrita contábil e documental, seria suficiente à demonstração do pagamento a maior de PIS no período.

Assim, passados quase 8 anos após a ciência da decisão da DRJ, depois da apresentação do Recurso Voluntário, juntou aos autos as "razões complementares", alegando

Documento nato-digital

novas provas (Balanço Patrimonial, Razão, planilhas e DARFs, etc.), além de serem consideradas extemporâneas e ausentes os requisitos que autorizariam o afastamento da preclusão de que trata as alíneas do §4º do art. 16 do PAF, o Colegiado entendeu que, não haveria comprovação do pagamento a maior do PIS no período, uma vez que a simples juntada desses documentos, sem a demonstração cabal de que os lançamentos estão habilmente lastreados em provas idôneas **não conferem liquidez e certeza** ao direito creditório pleiteado.

Resta assente, portanto, que havia 2 (dois) fundamentos autônomos e suficientes para o não provimento do Recurso Voluntário. Contudo, o Recurso Especial manejado pelo Contribuinte, somente impugnou quanto a um deles (somente ataca a questão da preclusão), e, portanto, é insuficiente para estabelecer a divergência.

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

Diante do acima exposto, é de se **negar conhecimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital