



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.720360/2012-28
RESOLUÇÃO	1004-000.014 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	A3 ENGENHARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter em diligência para que a autoridade lançadora confirme se receitas computadas nas bases de cálculo de 2008 foram oferecidas à tributação em 2007. Em primeira votação, restou vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação às arguições de nulidade, tendo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Fernando Brasil de Oliveira Pinto votado pelo conhecimento integral do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 563/571, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação.

2.Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Contra a contribuinte **A3 ENGENHARIA LTDA - EPP**, em epígrafe, foram lavrados autos de infração, com exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**), no valor de R\$ 18.807,27, fls. 0207; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), no valor de R\$ 24.076,26, fls. 0216; Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**), no valor de R\$ 75.839,57, fls. 0225; e Contribuição para o Programa de Integração Social (**PIS**), no valor de R\$ 16.431,83, fls. 0232, relativos a fatos geradores ocorridos no ano calendário 2008.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Presumido e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL:

Reporto-me ao Relatório Fiscal (RF), fls. 0192/0205, no qual a fiscalização detalha todo o procedimento adotado durante os trabalhos de auditoria, que, ao final, resultou no presente lançamento.

Informa a fiscalização - após detalhado histórico sobre todos os procedimentos adotados - que verificou os seguintes fatos, motivadores do lançamento:

a) **RECEITAS DA ATIVIDADE:** segundo a fiscalização, foi verificado que a contribuinte deixou de informar a totalidade de receitas de sua atividade, por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), conforme cotejo com sua escrituração contábil (Livro Caixa), motivo da exigência dessa diferença; e

b) **FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS E DA COFINS:** A fiscalização apurou (conforme planilhas) que no ano calendário 2008 a contribuinte deixou de informar em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) a totalidade dos valores devidos a título de PIS e COFINS, referentes a receitas de sua atividade escrituradas no Livro Caixa, o que motivou esse lançamento.

A fiscalização elaborou planilhas para demonstrar os valores dos lançamentos.

II. DA IMPUGNAÇÃO:

Cientificada dos autos de infração em 29/03/2012, quinta feira, fls. 0240, irresignada, a contribuinte apresentou a impugnação, fls. 0243/0256, em 30/04/2012, segunda feira, por meio da qual apresenta suas razões de defesa.

Inicia seus argumentos afirmando que o lançamento é resultado de uma série de erros da fiscalização, pois nada é devido.

Afirma que sua escrituração contábil, a qual a fiscalização afirma estar corretamente elaborada, corresponde ao declarado em DIPJ e DCTF.

Cita várias competências em que teria declarado em DCTF valor maior do que a fiscalização registra como devido.

Anexa documentos para provar o que alega e afirma que a fiscalização não respeitou a verdade material.

A impugnante solicita perícia de sua escrituração contábil, indicando perito e elaborando questionamentos a serem feitos.

Por fim, requer, em síntese, a admissibilidade e a procedência de sua impugnação.

Os autos vieram para essa Delegacia, para análise e decisão.

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 562 em Brasília (DF) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. RECOLHIMENTOS EFETUADOS. ABATIMENTO.

Comprovado que o contribuinte efetuou certos recolhimentos de tributos referentes ao mesmo período objeto do lançamento - antes do início do procedimento fiscal - a multa de ofício deve ser exonerada, assim como os valores devem ser abatidos.

Para recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, relativos a valores e fatos geradores lançados, deve haver o abatimento, mas a multa de ofício deve ser exigida.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Desnecessária perícia quando todos elementos que a justificariam constam dos autos e são suficientes para tomada de decisão pelo órgão julgador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

4.A procedência parcial se deu unicamente em razão do reconhecimento da existência de recolhimentos de COFINS (R\$ 9.825,19) e PIS (R\$ 2.037,36) para a competência de 12/2008 que, embora não declarados em DCTF, foram devidamente comprovados e confirmados através de consulta ao Sistema Sief Web. O acórdão determinou expressamente que esses valores recolhidos sejam abatidos do montante cobrado e estabeleceu que, quando comprovado que o contribuinte efetuou recolhimentos referentes ao mesmo período do lançamento antes do início do procedimento fiscal, a multa de ofício sobre esses valores deve ser exonerada. A decisão manteve o crédito tributário lançado com essas ressalvas, incumbindo à autoridade preparadora, no momento da execução do acórdão, verificar quais recolhimentos configuram efetivamente pagamento do tributo lançado para realizar os devidos abatimentos e exclusões de multa.

5.Inconformada, a Recorrente manejou o Recurso Voluntário de fls. 577/590, instruído com documentos de arrecadação do IRPJ do 4º trimestre/2007, DIPJ/2008 (referente ao ano-calendário 2007) e demonstrativo de apuração do IRPJ/2007, baseado nos argumentos assim resumidos:

- **Argumentos Preliminares:**
 1. **Nulidade do Auto de Infração:** Alega que o auto está eivado de vício por ausência de demonstração específica sobre quais receitas foram omitidas quando da prestação de informações à Receita Federal.
 2. **Cerceamento de Defesa:** Argumenta que não houve demonstração clara de quais valores presentes no Livro-Caixa teriam deixado de ser localizados na DIPJ, o que impossibilita o exercício pleno da defesa.
 3. **Negativa de Perícia:** Sustenta que a negativa do pleito de realização de perícia também representa cerceamento de defesa.

- **Argumentos de Mérito:**

- 1. Inexistência de Omissão de Receitas**

- A Recorrente argumenta que não houve omissão de receitas, mas apenas um equívoco temporal na declaração/recolhimento.
- Demonstra que valores de R\$ 734.710,77 se referem a Notas Fiscais emitidas no 4º trimestre/2007, tributadas em 2007, mas recebidas apenas em 2008.
- Esclarece que no primeiro semestre de 2007 adotou o regime de competência, e no segundo semestre passou a adotar o regime de caixa.
- Afirma que, por descuido formal, as Notas Fiscais emitidas em 2007 tiveram seus tributos recolhidos considerando a data de emissão, não a de recebimento.
- Apresenta detalhadamente quais Notas Fiscais estão em questão (nºs 94, 100, 101, 102, 103, 105, 106, 107, 108 e 109) e indica as folhas dos autos onde se encontram.

- 2. Privilégio da Substância sobre a Forma**

- Argumenta que a formalidade não pode prevalecer sobre o conteúdo material, sob pena de negar a própria realidade fática-fiscal.
- Invoca o princípio da verdade real, que deve prevalecer sobre a verdade formal.
- Sustenta que desconsiderar recolhimentos anteriores ofende o princípio da verdade real.

- 3. Pagamentos a Maior**

- Demonstra que a empresa recolheu tributos a maior durante o ano-calendário 2007.
- Evidencia que a empresa declarou e recolheu tributos considerando no Lucro Presumido a base de cálculo de 32% quando suas atividades estavam sujeitas à base de 8% da receita bruta.
- Apresenta cálculos demonstrando que o IRPJ pago (R\$ 69.059,68) foi muito superior ao efetivamente devido (R\$ 8.765,73).
- Requer que esses valores recolhidos a maior sejam considerados e descontados de qualquer eventual crédito tributário.

4. Necessidade de Prova Pericial

- Subsidiariamente, requer a anulação da decisão de primeira instância para realização de perícia contábil.
- Argumenta que a perícia poderia esclarecer como e quando se deram as emissões de Notas Fiscais, incidências tributárias e efetivos recebimentos.
- Sustenta que a negativa de perícia pelo julgador de primeira instância foi equivocada.

6.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

CONHECIMENTO

7.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade. Entretanto, algumas considerações sobre as matérias nele desenvolvidas necessitam ser realizadas.

8.Com efeito, no mérito, sustenta a Recorrente que não houve omissão de receitas, mas apenas um equívoco temporal na declaração e recolhimento dos tributos. Aponta que valores da ordem de R\$ 734.710,77, considerados pela fiscalização como receitas omitidas em 2008, referem-se, na verdade, a Notas Fiscais emitidas no 4º trimestre de 2007, que foram devidamente tributadas naquele ano-calendário, apesar de os valores correspondentes terem sido recebidos apenas em 2008.

9.A contribuinte esclarece que, no primeiro semestre de 2007, adotava o regime de competência, tendo migrado para o regime de caixa apenas no segundo semestre daquele ano. Por um descuido meramente formal, as Notas Fiscais emitidas em 2007 tiveram seus tributos recolhidos observando a data de emissão, e não a data do efetivo recebimento, inclusive aquelas emitidas no segundo semestre. Este procedimento resultou no recolhimento antecipado dos tributos, antes mesmo da entrada dos valores correspondentes nos cofres da empresa.

10.Para corroborar esta alegação, apresenta um detalhamento minucioso das Notas Fiscais em questão (de números 94, 100, 101, 102, 103, 105, 106, 107, 108 e 109), indicando as folhas dos autos onde se encontram, bem como os valores correspondentes constantes do Livro-Caixa. Adicionalmente, aponta que os tributos relativos a essas notas foram efetivamente recolhidos em 2007, através de documentos de arrecadação cujas cópias foram anexadas ao processo.

11. Aduz que a desconsideração dos recolhimentos anteriores e das razões que os fundamentaram ofende frontalmente o princípio da prevalência da substância sobre a forma, ou da verdade real sobre a verdade formal. Argumenta que pretender que o direito material do contribuinte, conhecido e incontroverso, seja rejeitado por conta de mera formalidade, representa uma negação da própria realidade fática-fiscal.

12. Em adição, refere-se aos pagamentos que, no seu entender, teriam sido realizados a maior realizados durante o ano-calendário de 2007. Defende que, por equívoco, declarou e recolheu tributos considerando, no Lucro Presumido, a base de cálculo de 32% da receita bruta, quando suas atividades estavam, na verdade, sujeitas à base de apenas 8%. Apresenta cálculos detalhados evidenciando que o IRPJ pago no período (R\$ 69.059,68) foi aproximadamente 7,8 vezes superior ao efetivamente devido (R\$ 8.765,73). Este argumento visa demonstrar que os equívocos cometidos na gestão fiscal prejudicaram a empresa e em nada a beneficiaram. Enfatiza o fato de a empresa prestar serviços principalmente ao poder público, sujeito a meses de distância entre a prestação dos serviços e o efetivo pagamento, tornando especialmente prejudicial a adoção do procedimento de pagar tributos antes de receber pelos serviços.

13. Subsidiariamente, o recurso retoma o argumento da necessidade de prova pericial, já apresentado como preliminar, mas agora como argumento de mérito alternativo. Sustenta que, caso não sejam acatadas as razões anteriores, a perícia contábil poderia esclarecer definitivamente as questões controversas, demonstrando a total ausência de omissão de receitas pelo contribuinte.

14. Pois bem, é possível verificar que o Recurso Voluntário não reedita os argumentos da impugnação inicial, mas introduz elementos substancialmente novos e aprofunda significativamente a defesa em aspectos técnicos, jurídicos e factuais.

15. A impugnação, em sua essência, contesta a autuação fiscal com argumentos predominantemente fáticos, afirmando genericamente que *"a empresa Impugnante nada deve a Receita Federal do Brasil"* e que o lançamento constitui *"uma lamentável sequência de erros efetuados pela fiscalização"*. A peça questiona a metodologia utilizada pelo auditor fiscal, elenca diversos pagamentos já realizados que seriam superiores aos exigidos no auto de infração e solicita a realização de perícia contábil.

16. Já o recurso voluntário, interposto após a decisão parcialmente favorável de primeira instância, apresenta uma estratégia defensiva consideravelmente mais sofisticada. No mérito, o recurso desenvolve uma tese completamente nova e central: não teria havido omissão de receita, mas sim um ***"Equívoco apenas temporal"*** na aplicação dos regimes de tributação. O contribuinte demonstra, de maneira inédita em relação à impugnação, que valores de R\$ 734.710,77 se referem a notas fiscais emitidas e tributadas em 2007, mas recebidas apenas em 2008. Esta explanação detalhada sobre a mudança de regime tributário (de competência para

caixa) no segundo semestre de 2007 e a identificação precisa das notas fiscais questionadas não constavam da defesa original.

17.Outro argumento genuinamente novo apresentado no recurso é a demonstração de que a empresa utilizou base de cálculo equivocada (32% em vez de 8% da receita bruta) e pagou IRPJ em valor cerca de 7,8 vezes superior ao efetivamente devido - um elemento que reforça a tese de que não houve intuito de sonegação, mas erros que prejudicaram a própria empresa.

18.O recurso também incorpora fundamentação jurídica ausente na impugnação, com extensa citação de precedentes do CARF, STJ e dos cinco TRFs sobre o *"privilegio da substância sobre a forma"* e o princípio da *"verdade real"*. Há, inclusive, referência doutrinária específica sobre revisão fiscal em diferentes exercícios, argumentando que quando o fisco constata apropriação de custos em períodos incorretos, *"a exigência fiscal deve ser formalizada considerando o imposto que foi pago a maior num exercício com o que foi pago a menor no outro"*.

19.Em suma, embora o apelo mantenha a espinha dorsal argumentativa da impugnação - de que não houve omissão de receitas e os tributos foram devidamente recolhidos - ele claramente cria estratégia defensiva até então inédita nos autos, pela incorporação de argumentos fáticos e jurídicos completamente novos.

20.Nesse contexto, em se constatando que a Recorrente alegou matéria não impugnada em primeira instância, não merece ser conhecido o recurso no tema objeto da inovação, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

21.Ademais, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria agora trazida em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim enunciado:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

22.Portanto, **o recurso não deve ser conhecido quanto às alegações de mérito, mas apenas parcialmente, em relação às arguições de nulidade**, preservando-se assim a integridade do processo administrativo fiscal e a segurança jurídica.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

23.Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade do auto de infração por ausência de demonstração específica das supostas irregularidades. Segundo exposto no recurso, a autoridade fazendária limitou-se a apontar genericamente um desencontro de informações entre o Livro Caixa e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), sem especificar quais valores presentes no Livro Caixa teriam deixado de ser localizados na DIPJ. Para o IRPJ e CSLL, a fiscalização baseou-se no raciocínio de que a pessoa jurídica teria deixado de

informar na DIPJ a totalidade das receitas de sua atividade. Para PIS e COFINS, considerou o montante mensal da receita escriturada, aplicou a alíquota pertinente, calculou o devido sobre a base de cálculo e excluiu os valores confessados em DCTF.

24.O sujeito passivo argumenta que, embora tenha apresentado todos os documentos e livros fiscais necessários durante o procedimento fiscal e na impugnação, em momento algum a autoridade especificou detalhadamente quais seriam os valores faltantes. Esta omissão, segundo a Recorrente, impossibilita o exercício pleno da defesa, pois não permite identificar com clareza a pretensa transgressão que lhe é imputada. A falta de demonstração do resultado conclusivo do cotejo entre as grandezas medidas impossibilitou ao contribuinte a oportunidade de demonstrar a efetiva declaração e recolhimento.

25.Em segundo lugar, a Recorrente alega cerceamento de defesa, enfatizando que a fiscalização não desqualificou sua escrituração contábil, mas simplesmente deixou de considerar as informações prestadas. Todos os documentos necessários estavam ao alcance da fiscalização, mas não foram adequadamente utilizados para fundamentar com precisão onde exatamente teria ocorrido a omissão de receitas. Esta ausência de fundamentação específica sobre as supostas irregularidades seria violadora do direito ao contraditório e à ampla defesa, garantidos constitucionalmente e no processo administrativo fiscal.

26.Sem razão o inconformismo. Como se verifica no Relatório Fiscal de fls. 192/206, integrante do auto de infração e devidamente cientificado ao contribuinte, as divergências entre a receita escriturada no Livro Caixa e as receitas declaradas em DIPJ foram minuciosamente detalhadas pela fiscalização:

25. A receita escriturada no Livro Caixa do contribuinte, proveniente de recebimentos oriundos da prestação de serviços de engenharia, com fornecimento de material, no ano-calendário 2008, foi a seguinte:

	RECEITA ESCRITURADA
JANEIRO	184.959,14
FEVEREIRO	428.512,47
MARÇO	22.398,00
ABRIL	255.792,06
MAIO	241.904,54
JUNHO	172.399,87
JULHO	
AGOSTO	220.994,50
SETEMBRO	269.671,53
OUTUBRO	174.194,52
NOVEMBRO	138.291,16
DEZEMBRO	313.440,50
TOTAL	2.422.558,29

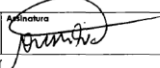
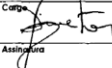
[...]

28. O fiscalizado informou a RFB, por meio da DIPJ, ND: 0796819, original, apresentada em 29/06/2009, como receita bruta os valores listados abaixo, que são inferiores aos escriturados em Livro Caixa:

PERÍODOS	VALORES (R\$)
1º TRIMESTRE	188.318,70
2º TRIMESTRE	485.433,34
3º TRIMESTRE	420.352,77
4º TRIMESTRE	594.412,10
TOTAL ANUAL	1.688.516,91

[...]

E, para constar e, surtir os efeitos legais, lavramos o presente relatório, em 2 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal e pelo contribuinte, que neste ato recebe uma das vias.

Audidores Fiscais da Receita Federal do Brasil			
Nome	Matrícula	Assinatura	
ANTONIO MARINALDO SOUZA DA SILVA	65.957		
Ciência do Sujeito Passivo / Representante			
Declaro-me ciente deste Termo, do qual recebi uma cópia.			
Nome	Carga	Assinatura	
José Luiz V. Oliveira			
CPF	Data	Hora	
737462852-00	29/03/2012	10:30h	

27. Registre-se que, nos termos da Súmula CARF nº 92, “A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado”. Não por outra razão, a fiscalização considerou, na apuração do crédito tributário, apenas os valores declarados em DCTF:

- Vale ressaltar que, considerando que o contribuinte apurou em DCTF valores devidos de IRPJ e CSLL, para o 1º, 3º e 4º trimestre, os mesmos foram devidamente compensados no cálculo dos tributos apurados;

28. Para mais, cumpre reconhecer que o procedimento administrativo de fiscalização possui natureza inquisitória, diferentemente do processo administrativo, em que o contencioso se instaura apenas a partir da apresentação de impugnação. No primeiro, a fiscalização envidará seus esforços para apurar a ocorrência do fato gerador com finalidade instrutória. Já na fase processual, ou seja, a partir da lavratura do auto de infração e havendo impugnação, será inaugurado o litígio fiscal, nascendo o direito ao contraditório e à ampla defesa, entre outras garantias processuais, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235, de 1972. Dessarte, não há o que se falar a respeito do direito à defesa ou ao contraditório na fase de fiscalização, mas apenas a partir da fase processual, com a apresentação da impugnação. Confira-

se, a propósito, o enunciado da Súmula CARF nº 162, que soa: “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”.

29. Portanto, não procede a alegação de ausência de demonstração específica e consequente cerceamento do direito de defesa.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA PELA NEGATIVA DE PERÍCIA

30.A Recorrente havia solicitado em sua impugnação a realização de perícia para demonstrar a completa ausência de irregularidades e de omissões de receita. Esta solicitação foi indeferida pela decisão de primeira instância, que considerou desnecessária a realização da perícia. O contribuinte sustenta que a perícia contábil seria indispensável para esclarecer questões técnicas sobre como, quando e por que se deram as emissões das Notas Fiscais, as incidências tributárias referentes a essas notas e os efetivos recebimentos dos valores respectivos.

31.A negativa do pleito de realização de perícia representaria, na visão da Recorrente, violação adicional ao seu direito de defesa, especialmente considerando que a fiscalização não desqualificou sua escrituração contábil. O indeferimento da perícia ensejaria, portanto, a nulidade do auto por cerceamento de defesa. A contribuinte propõe, nesse sentido, um raciocínio alternativo: ou os elementos dos autos são suficientes para demonstrar a total ausência de omissão de receita, o que demandaria a improcedência do auto de infração, ou os elementos não são suficientes para análise completa do caso, o que tornaria imprescindível a realização da perícia contábil.

32.Sobre a questão, assim se pronunciou a decisão de piso:

Quanto à perícia, a legislação traz disposição sobre o assunto.

Decreto 7.574/2011:

*Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, **quando entendê-las necessárias** para a apreciação da matéria litigada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1o).*

Como já afirmado acima, a fiscalização não desqualificou a escrituração contábil da impugnante, o que motiva o pedido de perícia efetuado pela impugnante.

Pelo contrário, a fiscalização afirmou que a escrituração está em perfeita ordem.

Os argumentos para a realização de perícia foram analisados acima, que resultaram em demonstração de equívocos de interpretação por parte da impugnante e em recolhimentos que não teriam sido considerados, tudo analisado e decidido.

Portanto, não entendo necessária a perícia.

33.Como visto, a decisão *a quo* considerou que a própria autoridade fiscal, em seu relatório, havia expressamente reconhecido a regularidade formal da escrituração contábil da empresa. Este reconhecimento tornou-se elemento central para a recusa do exame pericial, uma vez que o objeto que seria periciado – a contabilidade empresarial – já havia sido validado pela própria fiscalização, que teria afirmado que “a escrituração está em perfeita ordem”.

34.No entanto, pela atenta leitura do Relatório Fiscal verifica-se que não há menção explícita quanto à regularidade da escrituração contábil da Recorrente. Porém, o documento traz informações relevantes sobre a situação da escrituração:

- No item 21 é mencionado que a fiscalização intimou a empresa a apresentar "*Livros Diário e Razão ou Livro Caixa*".
- No item 22, consta expressamente que "*A empresa não apresentou os Livros Diário e Razão, tendo encaminhado o Livro Caixa do ano-calendário 2008*".
- No item 24, o auditor fiscal afirma: "*Assim, uma vez constatado que no Livro Caixa estava escriturada a plenitude da movimentação bancária da empresa, a fiscalização realizou a auditoria pelo Livro Caixa;*".
- O item 18 indica que a empresa optou pela tributação pelo lucro presumido, regime que permite a utilização do Livro Caixa em substituição à escrituração contábil completa.

35.Há ainda referência à regularização formal do Livro de Registro de Prestação de Serviços no item 12, onde consta que foi expedido o "*Termo de Intimação Fiscal nº 161211, cientificado em 20/12/2012, intimando o contribuinte à regularização de formalismo do Livro Fiscal de Registro de Prestação de Serviços*". No item 13, informa-se que a empresa atendeu a essa solicitação.

36.Portanto, embora não haja declaração explícita sobre a regularidade da escrituração contábil como um todo, o Relatório Fiscal indica que a empresa utilizava o Livro Caixa (permitido pelo regime tributário adotado) e que este continha "*a plenitude da movimentação bancária da empresa*", sendo considerado suficiente pela fiscalização para realizar a auditoria.

37.Outro aspecto determinante para o indeferimento da perícia relaciona-se à natureza da controvérsia estabelecida no processo. O litígio não versava sobre possíveis irregularidades na escrituração contábil, mas sim sobre divergências entre os registros contábeis e as informações prestadas nas declarações fiscais entregues à Receita Federal. Tratava-se, portanto, de questão que não demandava conhecimentos técnicos adicionais para sua elucidação, bastando a análise documental já disponível nos autos.

38.A autoridade julgadora, ao exercer a discricionariedade prevista no art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011, concluiu que todos os elementos probatórios necessários para a formação de seu convencimento já estavam incorporados ao processo. Na visão do órgão julgador, os documentos apresentados pela própria impugnante, somados aos demais elementos constantes do auto de infração, constituíam suporte probatório suficiente para a resolução da lide, dispensando diligências adicionais que apenas estenderiam o trâmite processual sem agregar novos elementos relevantes à decisão.

39.A racionalidade processual também influenciou a decisão, pois determinar a realização de uma prova técnica quando seu resultado previsível já estava estabelecido (validação

da escrituração contábil) configuraria um ato processual inócuo, contrário ao postulado da eficiência administrativa. O acórdão recorrido estabeleceu, portanto, que a perícia seria redundante, visto que a solução da controvérsia dependia não da análise técnica dos registros contábeis, mas do exame das inconsistências entre esta escrituração e as informações declaradas ao fisco, questão passível de resolução mediante a análise documental já realizada.

40. Por conseguinte, não se verifica qualquer vício no indeferimento do pedido de realização de diligência tal como proposta deduzida na peça impugnatória.

MÉRITO

41. Tendo sido vencido em relação ao não conhecimento do mérito, passo ao exame das alegações recursais.

42. Segundo a Recorrente, a discrepância identificada pela fiscalização entre a receita escriturada no Livro Caixa e as receitas declaradas em DIPJ decorreram de descasamento temporal na declaração e recolhimento dos tributos. Indica que os valores considerados pela fiscalização como receitas omitidas em 2008 (da ordem de R\$ 734.710,77) são concernentes a Notas Fiscais emitidas no 4º trimestre de 2007, que foram devidamente tributadas naquele ano-calendário, apesar de os valores correspondentes terem sido recebidos apenas em 2008.

43. Isto porque, no 1º semestre de 2007, adotava o regime de competência, tendo migrado para o regime de caixa apenas no 2º semestre daquele ano, sendo que as Notas Fiscais emitidas em 2007 tiveram seus tributos recolhidos observando a data de emissão, e não a data do efetivo recebimento, inclusive aquelas emitidas no 2º semestre, procedimento que resultou no recolhimento antecipado dos tributos.

44. Como prova, apresentou demonstrativo das Notas Fiscais em questão (números 94, 100, 101, 102, 103, 105, 106, 107, 108 e 109), indicando as folhas dos autos onde se encontram, a saber:

E quais, exatamente, os recebimentos que se referem a Notas Fiscais emitidas e tributadas em 2007, mas que tiveram o valor recebido apenas em 2008? São elas:

DATA	DESTINATÁRIO	NF	VLR NF	VLR LIQUIDO	RECEBIDO
11/10/2007	CORREIOS	94	12.223,95	10.398,00	27/03/2008
05/12/2007	CORREIOS	100	3.237,80	2.789,36	02/01/2008
07/12/2007	MINISTERIO PUBLICO	101	14.688,42	13.860,55	18/02/2008
07/12/2007	MINISTERIO PUBLICO	102	12.084,23	12.064,23	30/01/2008
14/12/2007	TRIBUNAL DE JUSTIÇA	103	16.666,45	16.546,45	19/06/2008
17/12/2007	TRIBUNAL DE JUSTIÇA	105	29.890,55	29.596,00	30/01/2008
16/12/2007	SEC DE EDUCAÇÃO	106	116.688,61	116.688,61	02/01/2008
19/12/2007	SEC DE EDUCAÇÃO	107	149.447,92	149.427,92	02/04/2008
19/12/2007	SEC DE EDUCAÇÃO	108	359.438,71	359.418,71	26/02/2008
20/12/2007	FUNDAÇÃO ADOLESCENTE	109	26.319,57	23.820,94	02/01/2008

Todas estas Notas Fiscais estão devidamente acostadas nos autos.
Para consulta-las, basta observar:

Notas Fiscal nº	94	100	101	102	103	105	106	107	108	109
Fl. dos autos	530	522	527	525	539	526	523	531	528	524

45. Além disso, também apontou os valores correspondentes constantes do Livro-Caixa:

Não é só. Impõe-se observar que o *cerne* da autuação em comento diz respeito, especificamente, a tais valores. Para tanto, deve-se observar que todos os valores acima discriminados compõem o Livro-Caixa da Recorrente, consoante folhas dos autos:

Valor	Valor Líquido	Fl. dos autos
R\$ 12.223,95	R\$ 10.398,00	174
R\$ 3.237,80	R\$ 2.789,36	171
R\$ 14.688,42	R\$ 13.860,55	172
R\$ 12.084,23	R\$ 12.064,23	172
R\$ 16.666,45	R\$ 16.646,45	179
R\$ 29.890,55	R\$ 29.596,00	172
R\$ 116.688,61	R\$ 116.688,61	171
R\$ 149.447,92	R\$ 149.427,92	175
R\$ 359.438,71	R\$ 359.418,71	173

46. Em remate, esclareceu que os tributos relativos a essas notas foram efetivamente recolhidos em 2007, através de documentos de arrecadação cujas cópias foram anexadas ao processo:

E como confirmar que todos estes valores foram devidamente tributados em 2007? Igualmente todos os elementos constam dos autos. Basta observar a apuração levada a efeito na época (equivocadamente a *maior* pela base de cálculo, como se verá adiante):

MÊS	BASE CALCULO	PIS	CONFINS	IRPJ	ADICIONAL IR	IR RETIDO	IRPJ A PAGAR
MARÇO	9.200,00	59,80	276,00	441,60			
ABRIL	5.750,00	37,38	172,50				
MAIO	72.186,25	469,21	2.165,59	3.740,94		1.137,88	2.603,06
AGOSTO	46.808,88	304,26	1.404,27				
SETEMBRO	45.876,34	298,20	1.376,29	4.448,89		500,67	3.948,22
OUTUBRO	43.708,06	284,10	1.311,24				
NOVEMBRO	87.356,98	567,82	2.620,71				
DEZEMBRO	773.301,21	5.026,46	23.199,04	43.409,58	22.939,72	3.840,90	62.508,40
TOTAIS	1.084.187,72	7.047,22	32.525,63	52.041,01	22.939,72	5.479,45	69.059,68

Como se vê, em todo o ano de 2007, os recebimentos geraram IRPJ a pagar de R\$ 69.059,68, sendo **R\$ 62.508,40** apenas no último trimestre. O valor foi efetivamente recolhido, conforme amplamente demonstrado dos documentos de arrecadação em anexo, cujo valor principal observa como soma:

Principal	Total
R\$ 7.173,50	R\$ 8.862,14
R\$ 22.939,72	R\$ 29.493,59
R\$ 17.253,06	R\$ 19.499,40
R\$ 15.142,12	R\$ 15.142,12
R\$ 62.508,40	

Estes mesmos comprovantes de arrecadação já constam dos autos, respectivamente, às fls. 476, 478, 472 e 471.

47. Bem se vê, pois, que as provas documentais referidas pela Recorrente sugerem que as receitas consideradas pela fiscalização no ano-calendário de 2008 foram tributadas no ano-calendário de 2007, tornando-se necessária a realização de diligência para que seja possível aferir a exata correlação dos valores em questão e a pertinência dos argumentos recursais.

CONCLUSÃO

48. Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, remetendo-se os autos à Unidade Local, para:

- a) Pronunciar-se, de forma conclusiva, sobre a procedência das alegações deduzidas pela Recorrente no seu Recurso Voluntário, considerando os documentos referidos na peça recursal e os juntados às fls. 593/606, especialmente quanto ao eventual oferecimento à tributação no ano-calendário de 2007 das receitas que são objeto do lançamento;
- b) Elaborar relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras;
- c) Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser cientificada a Recorrente, para que, querendo, exclusivamente sobre ele se manifeste no prazo de trinta dias; e
- d) Findo tal prazo, com ou sem manifestação da Recorrente, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido no conhecimento parcial do recurso voluntário. A maioria do Colegiado compreendeu que todos os argumentos trazidos pela Contribuinte deveriam ser apreciados.

No Relatório Fiscal de e-fls. 192/196, a autoridade lançadora descreveu as verificações realizadas, em face das quais concluiu pela compatibilidade da movimentação bancária com a escrituração do Livro Caixa. Identificando o total de receitas de prestação de serviços de engenharia, com fornecimento de material, no ano-calendário 2008, de R\$ 2.422.558,29, comparou tal apuração com o informado em DIPJ, na sistemática do lucro presumido sob o regime de caixa, e constatou omissão de declaração de receitas, vez que a soma dos valores informados nos trimestres de 2008 totalizava R\$ 1.688.516,91. Neste ponto observou que:

29. Vale ressaltar, que para o ano-calendário anterior, ou seja, 2007, a empresa adotou a mesma sistemática de reconhecimento de suas receitas adotada para o ano de 2008, ou seja, pelo lucro presumido com o regime de caixa;

A partir das receitas escrituradas, a autoridade lançadora demonstrou à e-fl. 206 as diferenças não recolhidas de Contribuição ao PIS e Cofins, depois de descontar os débitos declarados em DCTF.

Já os valores não recolhidos de IRPJ e CSLL foram descritos diretamente nos demonstrativos de apuração dos Autos de Infração, mediante agregação por trimestre das receitas declaradas mensalmente e recálculo do lucro presumido com a aplicação do coeficiente de 8% para IRPJ e 12% para a CSLL. No âmbito do IRPJ, houve a dedução de débito informado em DCTF no 3º trimestre/2008, bem como com a utilização de “saldo de imposto a compensar” que constaria em DCTF¹ nos 1º e 4º trimestres de 2008, subsistindo valores exigíveis nos 2º e 3º trimestres de 2008. Já para a CSLL, houve a dedução de débitos informados em DCTF nos 1º e 3º trimestres de 2008 e o aproveitamento de “saldo de contribuição a compensar” que constaria em DCTF no 4º trimestre de 2008, subsistindo valores exigíveis nos 1º, 2º, e 3º trimestres de 2008.

Em impugnação, a Contribuinte disse que *o lançamento efetuado nada mais é do que uma lamentável sequência de erros efetuados pela fiscalização*, pois informou regularmente sua apuração em DIPJ e DCTF. Com respeito à Contribuição ao PIS e à COFINS, indicou valores pagos a maior em março, outubro, novembro e dezembro/2008, bem como disse que os pagamentos de IRPJ nos 1º e 4º trimestres de 2008 e de CSLL no 4º trimestre de 2008 eram superiores aos débitos apurados pelo Fisco.

Ainda, apresentou sua documentação fiscal e contábil e requereu perícia, indicando perito e formulando quesitos.

A autoridade julgadora de 1ª instância declarou desnecessária a perícia e, destacando ter a autoridade lançadora atestado *que a escrituração contábil da impugnante está em perfeita ordem*, analisou as justificativas da Contribuinte acerca de recolhimentos desconsiderados e concluiu que:

A impugnante comete equívoco quando cita competências em que não ocorreram lançamentos de valores, nada foi lançado e exigido, conforme demonstram planilhas elaboradas pela fiscalização em relação a COFINS e PIS, fls. 0206.

Já em relação ao IRPJ, nos 1º e 4º trimestres, destacamos que a fiscalização considerou o valor declarado em DCTF, R\$ 8.130,48 e R\$ 11.490,32, conforme consta da autuação, fls. 0214, gerando saldo a compensar ou restituir, a favor, portanto, da impugnante.

¹ Nas informações constantes da DCTF, reproduzidas às e-fls. 19/20, os valores deduzidos no auto de infração correspondem, em todos os períodos, a débitos declarados e vinculados a pagamento. Apenas que, nos períodos em que foram associados como “saldo de imposto a compensar”, os débitos declarados em DCTF são superiores aos apurados pela Fiscalização.

Em relação à CSLL, no 4º trimestre, a fiscalização considerou o valor declarado em DCTF, R\$ 8.865,55, conforme consta da autuação, fls. 0223, gerando saldo a compensar ou restituir, a favor, portanto, da impugnante.

Ainda em relação a COFINS e PIS, há duas divergências, em 12/2008, pois a fiscalização não reconheceu valores supostamente recolhidos: R\$ 9.825,19 (COFINS) e R\$ 2.037,36 (PIS).

O comprovante de arrecadação de R\$ 9.825,19 (COFINS) está anexado, fls. 0521, assim como o de R\$ 2.037,36 (PIS), fls. 0500.

Em pesquisa realizada por este relator no Sistema Sief Web, constatei que ambos recolhimentos foram realizados.

Ocorre que esses valores não foram informados em DCTF, fls. 019.

[...]

Portanto, caso seja comprovado que a contribuinte efetuou certos recolhimentos de tributos referentes ao mesmo período objeto do lançamento - antes do início do procedimento fiscal - a multa de ofício deve ser exonerada, assim como os valores devem ser abatidos.

Para recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, relativos a valores e fatos geradores lançados, deve haver o abatimento, mas a multa de ofício deve ser exigida.

Nesse sentido, a autoridade preparadora deve verificar, no momento da execução do acórdão, se os recolhimentos configuram pagamento do tributo lançado e, caso configurem, deve considerar os valores, abatendo-os e excluindo a multa de ofício aplicada sobre os valores já recolhidos antes do início do procedimento fiscal.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente, mas a imputação determinada não foi promovida antes da ciência da decisão de 1ª instância à Contribuinte. Todos os valores lançados foram cobrados na intimação de e-fls. 572/574.

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte argui a nulidade do lançamento por não demonstrar *quais valores presentes no Livro Caixa teriam deixado de ser localizados na DIPJ*, e observa que *o julgamento de 1ª instância é genérico e não observa as declarações e recolhimentos do contribuinte, tampouco apreciando os documentos acostados à defesa, numerosos em quantidade e esclarecedores em qualidade – indicando inexistir tributo a pagar*. Acrescenta que os documentos juntados em impugnação também foram apresentados durante o procedimento fiscal, mas não foram utilizados *para fundamentar com precisão onde exatamente se omitiu a Recorrente*.

De toda a sorte, no mérito reafirma que não houve omissão de qualquer tipo, e aduz:

É que, nada obstante as considerações do Relatório Fiscal quanto ao regime de apuração (caixa x competência), é fato incontroverso nestes autos que valores de enorme monta (R\$ 734.710,77), superiores inclusive à diferença entre Livro-Caixa e DIPJ, se referem a (1) Notas Fiscais emitidas no 4º trimestre/2007, (2) tributadas em 2007, mas (3) cujos valores foram recebidos apenas em 2008. Assim:

- De um total de R\$ 904.366,25 de Notas Fiscais emitidas no 4º trimestre/2007, apenas R\$ 169.655,48 foram recebidos naquele ano-calendário. Os demais R\$ 734.710,77 foram recebidos em 2008. **Mas tudo foi tributado em 2007.**

Esclareça-se: no primeiro semestre de 2007, o regime adotado era o de competência, vindo a ser adotado o regime de caixa apenas no segundo semestre de 2007. Por descuido meramente formal, as Notas Fiscais emitidas em 2007 tiveram seus tributos recolhidos observando a data de emissão (não de efetivo pagamento), mesmo aquelas do segundo semestre de 2007. Mas todos os valores e tributos foram declarados e recolhidos. Assim, nunca ocorreu omissão de receita, mas apenas erro ao recolher os tributos antes da entrada dos valores.

E quais, exatamente, os recebimentos que se referem a Notas Fiscais emitidas e tributadas em 2007, mas que tiveram o valor recebido apenas em 2008? São elas:

DATA	DESTINATÁRIO	NF	VLR NF	VLR LIQUIDO	RECEBIDO
11/10/2007	CORREIOS	94	12.223,95	10.398,00	27/03/2008
05/12/2007	CORREIOS	100	3.237,80	2.789,36	02/01/2008
07/12/2007	MINISTERIO PUBLICO	101	14.688,42	13.860,55	18/02/2008
07/12/2007	MINISTERIO PUBLICO	102	12.084,23	12.064,23	30/01/2008
14/12/2007	TRIBUNAL DE JUSTIÇA	103	16.666,45	16.546,45	19/06/2008
17/12/2007	TRIBUNAL DE JUSTIÇA	105	29.890,53	29.596,00	30/01/2008
16/12/2007	SEC DE EDUCAÇÃO	106	116.688,51	116.588,61	02/01/2008
19/12/2007	SEC DE EDUCAÇÃO	107	140.447,92	149.427,92	02/04/2008
19/12/2007	SEC DE EDUCAÇÃO	108	359.438,71	359.418,71	26/02/2008
20/12/2007	FUNDAÇÃO ADOLESCENTE	109	26.319,57	23.820,94	02/01/2008

A Contribuinte adiciona outras referências acerca destas diferenças que teriam sido tributadas em 2007, e pede que *sejam considerados os recolhimentos do exercício anterior, utilizando-os para deduzir das alegadas omissões em discussão nestes autos, de forma a afastar-lhe totalmente a configuração, provendo o Recurso.*

Nota-se que em recurso voluntário a Contribuinte melhor especifica sua defesa. De fato, mesmo sem adentrar aos valores, é possível notar que, ao menos com respeito ao IRPJ e à CSLL, há parcial correspondência entre os períodos nos quais foi escriturado o recebimento das notas fiscais alegadamente antes oferecidas à tributação e os períodos nos quais a apuração fiscal indica lucros não tributados, restando sem justificativas apenas o débito do 3º trimestre de 2008. Já com respeito à Contribuição ao PIS e à COFINS, considerando que a autoridade julgadora de 1ª instância apontou a existência de recolhimentos superiores aos débitos lançados em dezembro/2008, os períodos justificados pela Contribuinte encontrariam correspondência com a maior parte dos períodos autuados, restando sem justificativas as diferenças apuradas em maio/2008 e agosto/2008.

Contudo, no suposto de que todas as suas receitas estariam escrituradas e oferecidas à tributação, em impugnação a Contribuinte discordou da integralidade da exigência e, embora sem especificar a causa das divergências constatadas, apresentou toda a sua documentação contábil e fiscal, requerendo perícia para afastar as exigências. A autoridade julgadora de 1ª instância, porém, reputou desnecessária a perícia e admitiu, apenas, a prova dos recolhimentos desconsiderados na apuração fiscal.

E, tendo a Contribuinte controvertido toda a exigência com sua impugnação, é entendimento desta Conselheira que novos argumentos podem ser trazidos em recurso voluntário, como expresso desde a declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-006.296²:

No mérito do recurso fazendário, esta Conselheira acompanha o I. Relator apenas em sua conclusão. Isto porque, diversamente do exposto em seu voto, não se vislumbra, na competência de julgamento dos Colegiados do CARF, a possibilidade de atuação de ofício com a amplitude referida, além de tal abordagem ser despicienda neste caso, vez que a Contribuinte trouxe a alegação sob apreciação.

Na visão desta Conselheira, a questão se resolve por inexistir a alegada ofensa ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, por não haver matéria nova trazida em impugnação, mas apenas novo argumento de defesa. A infração imputada à Contribuinte, consistente em *despesa indevida de correção monetária* redutora do lucro líquido do ano-calendário 1991, foi impugnada em sua inteireza, e em tais circunstâncias não há vedação, no regramento processual, à complementação da defesa em sede de recurso voluntário.

São, aqui, adotadas as razões de decidir do precedente nº 9101-00.514, que distingue matéria de fundamentos de defesa, e admite a inovação de argumentos em sede de recurso voluntário. Assim consta de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa).. Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e acompanharam o relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, pelas conclusões, conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro e Gustavo Guimarães da Fonseca, divergindo o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que dava provimento ao recurso fazendário.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A *contrario sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Esta Conselheira vinha orientando seu entendimento, nesta questão, em razão da competência atribuída aos órgãos de julgamento administrativo em face de recurso administrativo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Mas em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.300³ melhor explicitou esta premissa, nos seguintes termos:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599⁴ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

⁴ 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

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:

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.

Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

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 uma 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 D1PJ-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 compute 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 produziu 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. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *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*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta 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*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64⁵. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua

⁵ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁶ na liquidação ou parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

⁶ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. *(destaques do original)*

No presente caso, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72⁷ limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Em tais condições, este Colegiado é competente para apreciar objeções aos cálculos da exigência deduzidos somente em recurso voluntário. Apenas que o sujeito passivo não tem o direito de ver esse novo argumento apreciado, também, pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Estas as razões para CONHECER, também, dos novos argumentos trazidos em recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

⁷ 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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 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.