



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.001403/99-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.129 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente ELSYS EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1993, 1994

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE AMPLA DEFESA. FATO SUPERVENIENTE.

Além do direito à produzir todas as provas que entender necessárias para comprovar suas alegações, é direito do contribuinte ter essas provas e argumentos apresentados devidamente analisados pelo julgador administrativo.

Quando se verifica que as cópias do processo estão, em grande parte, ilegíveis, por desídia da administração, impossibilitando o julgamento administrativo, torna-se nulo o lançamento, tendo em vista o cerceamento ao direito à ampla defesa do contribuinte, que lhe é garantido pelo Texto Constitucional de 1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do lançamento suscitada de ofício pelo relator, nos termos do seu relatório e voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lucia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Como constou do despacho de saneamento de fls. 1102 e 1103, o presente processo administrativo teve o seu primeiro movimento em 19/11/1998, quando da lavratura do Auto de Infração, período no qual, smj, não estava implementado o processo eletrônico no âmbito da Receita Federal do Brasil. Assim, a maioria dos atos processuais foi realizada em papel, que, posteriormente, foram digitalizados.

Contudo, a digitalização dos documentos em papel não se mostrou adequada, o que motivou a baixa dos autos, via despacho de saneamento, para que fossem acostadas ao processo cópias adequadas (legíveis) daqueles documentos.

Entretanto, mostrou-se impossível o cumprimento ao mencionado despacho, uma vez que a DRF de Manaus atestou que não foi possível proceder com a nova digitalização, uma vez que *“os originais se encontravam deteriorados em função de contato com alguma substância líquida que o contaminou, talvez devido a várias mudanças nos prédios da DRF, assim como incêndios nos arquivos”* (despacho fls. 1211).

Aquela DRF, para tentar sanar a dificuldade no julgamento, intimou o contribuinte a juntar “cópia das impugnações apresentadas” aos autos (ofício de fls. 1107), sendo apresentados a Impugnação Administrativa (fls. 1186 a 1210), o Acórdão proferido pela DRJ de Belém (PA) (fls. 1108 a 1139) e o Recurso Voluntário (fls. 1140 a 1185).

Assim, é com base nestes documentos e nas demais peças processuais que se encontram legíveis que se fará o presente relatório, deixando desde já a ressalva da dificuldade de se entender a matéria em debate e de se analisar os documentos constante do processo, sejam eles produzidos pela própria Fazenda Pública (por exemplo, o Auto de Infração encontra-se em grande parte ilegível), sejam eles apresentados pelo contribuinte.

Pois bem.

Em face do contribuinte Elsys Equipamentos Eletrônicos Ltda, ora Recorrente, foi lavrado Auto de Infração, em que foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL e IRRF.

A motivação fiscal para a lavratura do Auto de Infração em comento foi, basicamente, (i) a superavaliação do estoque inicial do ano-calendário de 1994, (ii) a superavaliação de compras, custos ou despesas não comprovados, e (iii) a classificação indevida de receitas para efeito de obtenção de isenção SUDAM, nos anos calendários de 1994 e 1997.

Não concordando com o lançamento, o Recorrente apresentou impugnação administrativa, na qual, em sede preliminar, aduziu pela nulidade do lançamento por este ter identificado incorretamente o contribuinte.

No mérito, no que tange superavaliação do estoque, afirmou, em síntese, que as diferenças apontadas pela fiscalização referiam-se à “material de trânsito” e “material de terceiros em nosso poder” e que houve incorreções no livro de inventário.

Para combater a acusação de superavaliação de compras, o Recorrente alegou que a fiscalização errou ao apurar as aludidas diferenças, na medida em que desconsiderou o ICMS sobre importação, as compras relativas à industrialização realizada por terceiros e as importações em andamento.

Em seu apelo inicial, o Recorrente afirmou ainda pela fragilidade da autuação, que glosou o custo relativo ao ICMS sobre industrialização para terceiros, sem qualquer justificativa.

No que se refere à *“classificação indevida de receitas como incentivadas”*, o Recorrente alegou que o agente fiscal confundiu prestação de serviços com industrialização e que classificação realizada estaria correta.

O Recorrente também se insurgiu com relação à quantificação da penalidade, que, ao seu ver, teria sido feita de forma equivocada pelo agente fiscal.

Tendo em vista a Impugnação Administrativa apresentada, a DRJ de Manaus, em um primeiro momento, como se pode depreender do despacho de fls. 241, entendeu por bem

converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem, responsável pela lavratura do Auto de Infração, juntasse aos autos cópias autenticadas dos documentos “*que serviram de base para a autuação*”, bem como esclarecesse um ponto com relação ao estoque inicial analisado, uma vez que identificou-se divergências na acusação fiscal. Transcreve-se o esclarecimento que foi solicitado:

Ademais,, salientamos que no auto de infração, item I. fls. 1 o estoque inicial foi identificado como pertencente a janeiro/1995. Entretanto, da análise da Declaração de Rendimentos exercício 1995 ano-calendário 1994 e data de ocorrência do fato gerador entendemos que se deva referir a janeiro de 1994, pelo que solicitamos esclarecimentos.

Após intimar o contribuinte, a fiscalização acostou aos autos os documentos solicitados pela Turma de Julgamento, que foram apresentados pelo próprio Recorrente, mas a leitura do teor destes se mostra impossível, como se observa, por exemplo, dos documentos de fls. 234 e seguintes.

Também se mostram completamente ilegível os esclarecimentos feitos pela fiscalização, em atendimento à diligência realizada, como se observa dos documentos de fls. 261 e seguintes.

Em análise ao apelo do contribuinte, a DRJ de Belém (não mais a DRJ de Manaus) entendeu por bem dar parcial provimento à Impugnação, apenas para decotar da autuação parte dos créditos tributários relativos à “*redução da receita bruta por apropriação de ICMS e outras deduções realizadas a maior*”. Nos demais pontos impugnados, a autuação foi mantida por aquela DRJ.

Não concordando com a decisão proferida, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário. No seu apelo, foram apresentadas oito preliminares de nulidade, seja da autuação, seja da decisão recorrida. No mérito, o Recorrente repisa os argumentos apresentados em sede de Impugnação, combatendo as razões de decidir apresentadas pela DRJ de Belém.

Não houve a interposição de Recurso de Ofício, na medida em que a parte exonerada não superava o limite de alçada definido pelo próprio então Ministério da Fazenda.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator, oportunidade na qual, como mencionado, entendeu-se pelo retorno dos autos à instância de origem, para que pudesse deixar legíveis, no processo eletrônico, as cópias do PAF em questão.

Contudo, a diligência foi realizada em parte, na medida que só se juntou cópias legíveis da Impugnação, Acórdão proferido pela DRJ e do Recurso Voluntário, todos os fornecidos pelo próprio contribuinte. A DRF de origem deixou clara a impossibilidade de cumprimento da diligência, uma vez que, em síntese, os autos se encontravam em péssimo estado de conservação.

Novamente, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Como se denota dos autos, o contribuinte foi intimado do resultado do julgamento no dia 03/12/2002 (fls 299), apresentando seu Recurso Voluntário em 26/12/2002, ou seja, o Recurso ora em análise foi apresentado dentro do prazo de 30 dias, como fixado no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72

E por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE. DO VÍCIO INSANÁVEL DA PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DA IMPOSSIBILIDADE DE JULGAMENTO DO FEITO.

A par de todas as preliminares levantadas pelo Recorrente, entende, este julgador, pela impossibilidade de prosseguimento do feito, por ausência completa de elementos para julgamento e análise do Auto de Infração, dos documentos que o embasaram, das razões de defesa apresentadas pelo contribuinte e das provas colacionadas nos autos.

Como demonstrado acima, quando da distribuição do feito no CARF, entendeu-se por bem converter o julgamento em diligência, para que a digitalização do processo fosse feita de forma correta, ou seja, para que houvesse condições mínimas de se realizar um julgamento imparcial, com a análise detida de todo o conjunto probatório, seja aquele produzido pela fiscalização, seja aquele apresentado pelo próprio contribuinte.

Contudo, em despacho proferido (fls. 1.211), a Unidade de Origem deixou clara a impossibilidade de atendimento ao que restou determinado, *“tendo em vista que os originais se encontravam deteriorados em função de contato com alguma substância líquida que o contaminou, talvez devido a várias mudanças nos prédios da DRF, assim como incêndios nos arquivos”*.

Neste contexto, a única medida adotada por aquela unidade foi a expedição de intimação ao contribuinte, para que este exhibisse *“cópias das impugnações apresentadas”* (ofício de fl. 1.107). Assim, em atendimento ao ofício recebido, os documentos apresentados pelo Recorrente foram a Impugnação, o Acórdão da DRJ e o Recurso Voluntário (acostados às fls. 1108 a 1210).

Entretanto, mesmo com esses documentos juntados pelo Recorrente, o que se verifica dos autos é a completa impossibilidade de julgamento do feito, em face da desídia da fiscalização, que não teve o cuidado mínimo e necessário com o processo administrativo, não podendo se aceitar a explicação da Unidade de Origem de que um produto químico caiu sobre o processo, TALVEZ em virtude das diversas *“mudanças nos prédios da DRF”*.

O que se percebe é que, a princípio, a própria administração fazendária deixou de ter interesse no prosseguimento do feito, quando, de alguma forma, tratou com completa desídia o procedimento, não cuidando de forma apropriada do processo administrativo, e, em última análise, cerceando, por completo, o direito de defesa do contribuinte, que não poderá ver ser Recurso Voluntário analisado por inteiro.

Neste sentido, de pronto, não se pode perder de vista que o Auto de Infração, objeto de contestação pelo contribuinte, não pode sequer ser analisado, por estar quase todo ilegível. Não há como o julgador ver se os requisitos básicos de qualquer lançamento administrativo foram cumpridos, quais os embasamentos contábeis motivaram a constituição do crédito tributário, dentre outros elementos.

Deve-se ressaltar, neste ponto, que, como restou demonstrado no relatório alhures, antes de realizar o julgamento, houve um pedido de esclarecimentos por parte da Turma Julgadora *a quo* originária (DRJ de Manaus), quanto a um ponto em específico da autuação.

Realizada a diligência e prestados os esclarecimentos, contudo, não se consegue verificar o que consta da informação fiscal (veja-se os documentos de e-fls. 261 e seguintes – folhas 245 e seguintes da numeração em papel), notadamente não se consegue identificar se houve, por exemplo, um “complemento” na motivação da autuação. Se houvesse, é bom deixar claro, também se poderia falar em nulidade da autuação, uma vez que não se pode admitir uma “motivação intempestiva”, feita após a ciência do Auto de Infração.

Não se está dizendo, esclareça-se, que houve falha na motivação da autuação. Só se faz essa ressalva, sem se exarar qualquer conclusão, porque não há como ler o que a fiscalização trouxe como resultado, quando do cumprimento da diligência determinada pela DRJ.

Por outro lado, em sua Impugnação, além de algumas preliminares, o Recorrente demonstrou suposto vício da autuação, quando afirmou que o embasamento legal utilizado pelo agente autuante estaria equivocado (apontamento este renovado no Recurso Voluntário). A DRJ, por sua vez, rechaçou esse argumento no acórdão proferido.

Entretanto, como o Auto de Infração está ilegível em diversos pontos, não há, neste momento processual, como verificar se há plausibilidade ou não nos argumentos apresentados pelo Recorrente.

Como se não bastasse, quando se analisa o acórdão proferido pela DRJ de Belém (versão apresentada pelo contribuinte às fls. 1108 a 1139), pode-se perceber que o julgador *a quo* analisou, por exemplo, a metodologia de cálculo aplicada pela fiscalização, no ponto em que esta afirma pela indevida majoração dos custos na contabilidade do contribuinte.

A análise daquela DRJ se deu no “*Livro de Apuração de ICMS, folhas 05 a 34 do Anexo II*”, como se verifica do acórdão proferido. Contudo, como o documento criticado e apontado pelo julgador *a quo* também se encontra ilegível, não se consegue verificar a pertinência das afirmações lançadas no acórdão proferido ou se existem reparos a se fazer no que restou decidido.

E não param por aí os vícios do presente processo administrativo, que, ao fim e ao cabo, acabaram por cercear o direito de ampla defesa do contribuinte, direito este que é garantido a todos os litigantes no âmbito administrativo.

Veja-se: mais uma vez se valendo do que restou decidido pela DRJ de Belém, pode-se perceber no acórdão proferido, que, no ponto em que se analisou a “*redução da receita bruta por apropriação de ICMS e outras deduções realizadas a maior*”, aquele Turma de Julgamento identificou alguns vícios no ato de lançamento, notadamente porque no Auto de Infração não constou “*qualquer explicação para a glosa do ICMS sobre as saídas para dentro do Estado*”. Assim, com base neste ponto, entendeu-se pela improcedência de parte do lançamento.

Ocorre que a DRJ analisou, tão-somente, os supostos vícios da autuação nos meses de Maio, Julho e Setembro de 2004. No Recurso Voluntário, entretanto, além de atacar o acórdão recorrido, o Recorrente alega que o vício constatado em um dos meses em análise se mostraria presente nos demais meses do ano-calendário, que acabaram não sendo analisados por aquela DRJ. Contudo, esta análise se mostra impossível neste momento processual, já que não há

como se analisar os documentos acostados aos autos, uma vez que, reitere-se, encontram-se ilegíveis.

Poder-se-ia discorrer sobre diversos pontos (vícios) que, pela documentação dos autos, levariam à conclusão de impossibilidade de análise dos argumentos levantados em sede de Impugnação e repisados no Recurso Voluntário pelo Recorrente. Mas entende-se que, pelos pontos pelos quais se discorreu, fica suficientemente demonstrado que não há alternativa no presente feito, senão a declaração de nulidade da autuação, tendo em vista o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Neste sentido, como sabido, um dos princípios que norteiam o processo administrativo é o da ampla defesa. E este princípio deve ser visto sobre duas vertentes, como ensina James Marins. Veja-se:

“c. Princípio da ampla defesa. Todo Processo Administrativo, para que se afigure constitucionalmente válido, deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações. A ampla defesa, desse modo, biparte-se no direito à cognição formal e material ampla (que corresponde ao princípio da ampla competência decisória) e no direito à produção de provas (que corresponde ao princípio da ampla produção probatória). (...) (MARINS, James. O direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11 ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág 193) (destacou-se)

Assim, além do direito à produzir todas as provas que entender necessárias para comprovar suas alegações, é direito do contribuinte ter essas provas analisadas, o que James Marins denomina de “princípio da ampla competência decisória”. Portanto, seguindo na trilha dos ensinamentos do festejado professor, a administração não pode deixar de analisar as provas e argumentos apresentados pelo contribuinte, sob pena de macular todo o processo administrativo. Em suas palavras:

d. Princípio da ampla competência decisória. Toda a matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da Administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora – em homenagem à garantia constitucional da ampla defesa – de apreciar matéria formal ou material, de direito ou de fato, questões preliminares ou de mérito.

(...) Não se realiza a ampla defesa sem o direito à cognição formal e material ampla, pois em se recusando a Administração a apreciar qualquer dos elementos fáticos ou jurídicos que estejam contidos na impugnação formulada haverá restrição do direito de ampla defesa, a macular o processo administrativo fiscal. (MARINS, James. O direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11 ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág 193 e 194) (destacou-se).

No presente caso, o que se verifica é a total impossibilidade de se analisar os argumentos e provas apresentados para desconstruir as ilações da fiscalização, ilações estas também impossíveis de serem entendidas, na forma em que se mostraram presentes no processo.

Se poderia pensar em sentido contrário, sob o fundamento de que a DRJ teria, de alguma forma, analisado os argumentos do contribuinte (à época em que houve o julgamento de 1ª instância, smj, o processo ainda não estava digitalizado e não se encontrava em total deterioração como acontece agora).

Assim, a solução fácil para a demanda seria transcrever e acatar o que a Turma Julgadora *a quo* decidiu. Entretanto, seria temerária essa atitude, na medida em que não se consegue fazer qualquer crítica ao trabalho da DRJ, para concordar ou não com ele, sem uma

análise mais detida. Tal atitude, ofenderia o direito ao duplo grau de jurisdição¹, o que não se pode admitir, por óbvio.

Ainda, apenas para argumentar, não se pode perder de vista que o artigo 112 do CTN, em que pese para alguns autores tratar apenas das penalidades tributárias, impõe a adoção de uma interpretação mais favorável ao contribuinte, quando existirem dúvidas quanto “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos” (inciso II do dispositivo legal).

Desta feita, havendo dúvidas quanto à correta constituição do crédito tributário e quanto às penalidades aplicadas e sendo impossível verificar a assertividade do lançamento, por total impossibilidade de análise da motivação deste lançamento e dos documentos acostados aos autos, deve-se adotar o entendimento mais favorável ao contribuinte.

Por todo o exposto, de ofício, VOTA-SE por DECLARAR A NULIDADE TOTAL DA AUTUAÇÃO, por cerceamento ao direito de ampla defesa do contribuinte, na medida em que, como estão ilegíveis nos autos vários documentos, se mostrou impossível a análise do presente processo administrativo.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

¹ Sobre o Princípio do Duplo Grau de Jurisdição, James Marins leciona no sentido de que "a ideia de revisão recursal dos julgamentos administrativos ou judiciais atende a necessidades de qualidade e segurança da prestação estatal julgadora e é imperativo jurídico expresso no art. 5º, LV, da CF/1988. Representa o direito a recurso, manifestação axiomática do direito à ampla defesa (MARINS, James. O direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11 ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág 196).

Fl. 8 do Acórdão n.º 1302-004.129 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10283.001403/99-96