



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10314.726221/2014-35
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.551 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrente COMPANHIA METALÚRGICA PRADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Conseqüentemente, não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO NA IMPUGNAÇÃO. JUNTADA DE RAZÕES EXTEMPORÂNEAS APÓS O PRAZO REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE. O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto n° 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por conseqüência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à nulidade por cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de documentos complementares juntados após a impugnação, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas, que conheceram integralmente. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pelo Contribuinte, com fulcro no art. 67 do RICARF, contra acórdão nº 3302-004.626, de 27 de julho de 2017, proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. PRELIMINAR. DESCABIMENTO.

Torna-se incabível converter o julgamento em diligência, quando o contribuinte após intimado e reintimado, deixa de produzir a prova que lhe competia juntamente com a impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS GLOSADOS. CONTRIBUINTE INTIMADO. PROVA NÃO APRESENTADA.

Deixando o sujeito passivo de apresentar a documentação comprobatória dos créditos utilizados solicitada desde a fase procedimental, mantém-se a autuação como formalizada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS GLOSADOS. CONTRIBUINTE INTIMADO. PROVA NÃO APRESENTADA.

Deixando o sujeito passivo de apresentar a documentação comprobatória dos créditos utilizados solicitada desde a fase procedimental, mantém-se a autuação como formalizada.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Regularmente notificada, a Contribuinte opôs em tempo hábil embargos de declaração, a fim de prequestionar a nulidade por cerceamento do direito de defesa (art. 59, II, do PAF), não só em razão da falta de análise de provas juntadas com a impugnação, mas também pela falta de análise da documentação complementar juntada após o prazo de impugnação (art. 16, 4º do PAF).

Os embargos de declaração foram liminarmente rejeitados por meio do despacho de fls. 5669/5673.

Devidamente cientificada do despacho que negou seguimento aos embargos de declaração em **07/12/2017** (fls. 5682), a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, em **20/12/2017** (fls. 5684), apontando as seguintes divergências: **1) nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apreciação de provas juntadas com a impugnação; e 2) nulidade por cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de documentos complementares juntados após a impugnação.**

Indicou como paradigmas os Acórdãos **3202-001.459; CSRF/03-04.194 e 1102- 001.148.**

Em seguida, o Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, admitindo rediscussão das seguintes matérias: **1) nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apreciação de provas; e 2) nulidade por cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de documentos complementares juntados após a impugnação,** nos termos do despacho de admissibilidade, às fls. 5793/5799.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls.5801/5811, pugna para que seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte no tocante à nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apreciação de provas juntadas com a impugnação, por falta de comprovação de divergência. No mérito, requer seja negado provimento ao recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo* por seus próprios fundamentos.

No essencial é o Relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

In caso, foram lavrados contra a contribuinte acima identificada os presentes Autos de Infração, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins (fls. 273 a 291) e à Contribuição para o Programa de Integração Social PIS (fls. 292 a 311), correspondentes aos fatos geradores entre 01/01/2010 e 31/12/2010.

De acordo com o TVF, a fiscalização apurou divergências no cruzamento das informações prestadas nos Dacon do período e nos arquivos digitais e planilhas elaboradas pela contribuinte, intimando-a a prestar os devidos esclarecimentos e apresentar a documentação comprobatória dos créditos utilizados, especialmente em relação aos bens utilizados como insumos e bens de revenda, bem como dos valores informados na rubrica Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, considerados na base de cálculo para apuração de créditos informados no Dacon.

Assim, segundo o TVF, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal, relatando os fatos ocorridos e reiterando que a não apresentação dos documentos ou outros elementos que pudessem comprovar a efetiva origem dos créditos extemporâneos considerados, ensejariam a glosa desses créditos e o conseqüente lançamento de ofício dos créditos tributários correspondentes, inclusive com agravamento da multa, pelo não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, considerado embaraço à fiscalização.

Diante da falta de manifestação da Contribuinte, foram lavrados os Autos de Infração correspondentes à insuficiência de pagamento do PIS e da Cofins, **decorrentes da glosa de créditos não comprovados de insumos e revenda**, apurados a partir da *divergência entre os Dacon de agosto e setembro de 2010 e os arquivos digitais apresentados, bem como de todos os valores informados nos Dacon do ano-calendário de 2010, relativos a Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, por falta de comprovação.*

Do julgamento do Recurso Voluntário, a turma *a quo* complementado pelo despacho de rejeição dos embargos, verifica-se que o colegiado manteve o Acórdão da DRJ, que, por sua vez, manteve a glosa efetuada pela fiscalização, com base na falta de comprovação da certeza e da liquidez dos créditos pleiteados. O contribuinte apresentou com a impugnação

documentos que foram considerados insuficientes para comprovar o direito aos créditos pleiteados. Segundo alegação do contribuinte os documentos constantes de um CD-Rom, que teria sido fornecido à fiscalização **não foram juntados ao processo**. Essas circunstâncias ficam evidenciadas nos seguintes excertos do voto condutor do Acórdão recorrido:

"(...) Argui a defesa ao longo da peça recursal quanto à necessidade de reforma da decisão de piso, seja pela fundamentação não condizente com a complexidade dos fatos, segundo seu entendimento, seja pela não apreciação da documentação apresentada em sede impugnatória, no entanto, da leitura da decisão de piso verifica-se não assistir razão à recorrente, visto que a r. turma julgadora demonstrou fundamentadamente a motivação de sua decisão respaldada ainda no suporte probatório dos autos que entendeu suficiente para a cognição da situação fática, exercendo assim a prerrogativa da livre convicção motivada na apreciação das provas dos autos, conforme lhe assegura o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Constata-se que a defesa solicita a realização de diligência sob dois argumentos:

1- Os documentos entregues pela Recorrente em sede de fiscalização o foram por meio de CDRom e esses documentos não foram acostados aos autos digitais pela fiscalização ;

2- requer a juntada dos documentos e/ou complementar a documentação dos autos no sentido de evidenciar o seu direito de crédito e a improcedência da autuação.

Conforme será abordado na parte meritória, as questões colocadas não justificam o deferimento de uma diligência uma vez que além de existir nos autos elementos que propiciam ao julgador a cognição dos fatos postos em lide, é prescindível à solução da lide a documentação entregue através do referido CD.

Observe-se ainda que a diligência no âmbito do processo administrativo fiscal não se presta a suprir deficiência probatória, seja do fisco ou da Recorrente.

Verifica-se que em resposta ao o TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO AR DE 22/07/13, fl.06, a empresa em 09/08/2013, fl.68 apresenta a seguinte resposta:

"Segue anexo um CD contendo os arquivos de notas fiscais de entrada e saída, de acordo com o SPED(sistema publico de escrituração digital), não sendo assim possível fazer a validação através do sistema SVA.(sic).

A documentação apresentada se refere ao ano calendário de 2010 como já assinalado, tendo sido objeto de análise pela fiscalização, ensejando juntamente com a documentação apresentada em 23/10/2013, fl.111 (planilha de memória de cálculo, demonstrando individualmente a composição dos valores constantes nos DACONS do ano de 2010), o TIF, de 03/06/2014. fls.57/58, através do qual a contribuinte é intimada a justificar as diferenças constatadas nos demonstrativos apresentados, acima já reproduzidos.

Verifica-se assim que toda a documentação apresentada à fiscalização foi por esta analisada e em decorrência da referida análise, constatou a fiscalização as diferenças já assinaladas, as quais foi o recorrente instado a esclarecê-las, ainda no decorrer da ação fiscal, no entanto, deixou de apresentar a documentação comprobatória, razão pela qual foi lavrado o presente auto de infração. (...)"

Não satisfeita com tal decisão, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Especial, alegando divergência jurisprudencial referente as seguintes matérias: **1) nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apreciação de provas juntadas com a impugnação; e 2) nulidade por cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de documentos complementares juntados após a impugnação.**

Indicou como paradigmas os Acórdãos 3202-001.459; CSRF/03-04.194 e 1102- 001.148.

O Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento integral ao Recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às fls. 5793/5799.

De uma análise detida junto ao exame de admissibilidade, verifico que a divergência aceita referente a nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apreciação de provas juntadas com impugnação, foi aceito como divergente o acórdão nº 3202-001.459.

No que tange a divergência quanto a nulidade por cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de documentos complementares juntados após a impugnação, o acórdão aceito como divergente foi o de nº **CSRF/03-04.194**. Já o acórdão nº **1101-001.148**, não foi examinado.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame do caso em espécie.

Sem embargo, não há qualquer divergência entre o acórdão 3202-001.459, referente a nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apreciação de provas juntadas com impugnação.

Sobre as provas juntadas com a impugnação, o acórdão recorrido em suas razões de decidir, manifesta-se da seguinte forma:

(...)

*A contribuinte apresenta planilhas de apuração dos créditos relativos aos anos de 2006 a 2008, os quais alega ter aproveitado de **forma extemporânea, nos meses de agosto e setembro de 2010**, após efetuar uma revisão da sua base de cálculo, mas, **no entanto, não apresenta em sua defesa as respectivas notas fiscais ou os comprovantes de pagamento, para a efetiva comprovação das alegadas aquisições.**(grifei)*

Para que seja concedido o crédito, não basta a apresentação de uma planilha, pois essa, sendo um documento produzido pela própria interessada, não tem o condão de provar a efetividade das alegadas operações e do respectivo crédito, sendo necessário sim trazer as cópias dos correspondentes documentos comprobatórios, no caso, as próprias notas fiscais emitidas pelos fornecedores dos bens adquiridos.

*Falta assim apresentação da **liquidez e certeza** por parte da impugnante, para comprovar os créditos que foram glosados. (grifos do original). De todo o exposto constata-se que a documentação referente às divergências apuradas pela fiscalização não foram apresentadas, não sendo cabível impingir à fiscalização o ônus de empreender nesse momento processual, diligência junto ao estabelecimento da contribuinte, como quer a defesa para obter a prova que caberia a esta produzi-la, já que objeto de suas relações comerciais e comprobatória dos supostos créditos utilizados no âmbito da legislação de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ademais o dever de apresentação ao fisco da documentação exigida repousa em base legal, conforme prescreve o artigo 195 do Código Tributário Nacional CTN:*

Cabia portanto ao sujeito passivo conservar a documentação referente aos fatos sob autuação e assim, demonstrar quando solicitado, a natureza dos créditos utilizados. Ante o exposto, VOTO POR REJEITAR AS PRELIMINARES SUSCITADAS e NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.”

Como visto, a decisão recorrida analisou as planilhas apresentadas pela Contribuinte junto com sua impugnação, à medida que as consideraram insuficientes como elemento probatório na demonstração do crédito postulado. Constata-se, assim, que as planilhas, por serem documentos de produção exclusiva do interessado, não foram aceitas como prova das alegações do contribuinte no tocante ao direito creditório.

Situação diametralmente oposta do acórdão nº 3202-001.459, conforme se extrai do voto condutor:

“Como relatado, o pedido da Recorrente (protocolizado em 15/05/2002) foi denegado pela unidade de origem pelo fato de a mesma não ter apresentado os documentos solicitados em intimação dentro do prazo solicitado, conforme trechos do Despacho Decisório, proferido em 13/03/2007 pela autoridade fiscal da DRF – Blumenau (e-fls. 260/278), abaixo transcritos:

(...)

A interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, ocasião que, segundo alega, apresentou os documentos e informações necessárias para o deferimento de seu pedido de ressarcimento e compensação. Contudo, a Turma julgadora da DRJ – Ribeirão Preto denegou o pedido da Recorrente, em apertada síntese, pelo fato de os documentos terem sido apresentados após a instauração do contencioso administrativo, de modo que estaria prejudicada a análise no mérito do pedido, sob o fundamento que não caberia às Delegacias de Julgamento suprir ou substituir a competência de outras unidades da SRF.

(...)

A empresa protocolizou o pedido de ressarcimento/compensação em 15/05/2002; socorreu-se do Judiciário para ter uma solução célere ao seu direito e obteve sentença favorável (e-fls. 208/222) em 13/12/2006. Foi intimada (Intimação Fiscal SAORT/DRF/BLUMENAU nº 040/07 – e-fls.

228/232), em 09/02/2007, para apresentar documentos e informações, no prazo de 20 dias.

Em 01/03/2007, requereu prorrogação de prazo, por 15 dias, para apresentar os documentos solicitados pela fiscalização (e-fls. 258). Seu requerimento não foi atendido, sendo, então, exarado Despacho Decisório, em 13/03/2007 (e-fls. 260/278), por falta de prova dos “fatos que teriam dado a ela o direito ao ressarcimento de crédito presumido de IPI”. Impugnou tempestivamente a Despacho Decisório e apresentou (segundo alega) os documentos/informações necessários para análise do pedido de ressarcimento. Por fim, em 01/10/2008, a DRJ – Ribeirão Preto não analisa os documentos por entender que não é de sua competência tal tarefa.

Em suma: após mais de 14 anos (!) do pedido de ressarcimento de crédito presumido a Recorrente ainda **não obteve uma decisão de mérito de sua pretensão**, ou seja, o Estado-Fisco não disse se há ou não direito ao crédito pretendido.

Entendo que, objetivamente, deve-se analisar o direito ao crédito pretendido, em atendimentos aos princípios constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Os princípios constitucionais do contraditório e a ampla defesa referem-se à possibilidade do exercício da dialética processual e têm por objeto dar oportunidade às partes de produzirem e apresentarem suas provas, assim como implicam no direito de serem ouvidas nos autos.

Destarte, assiste razão à Recorrente quando afirma que houve cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que apresentou os documentos/informações com vistas à análise do seu pedido de ressarcimento e que os mesmos não foram apreciados pelas autoridades fiscais competentes.”

Do trecho do aresto, verifica-se que a DRJ deixou de apreciar a documentação fornecida pelo contribuinte, ao argumento de que teria sido apresentada após a instauração do contencioso administrativo, sob pena de usurpação da competência da DRF na análise do direito creditório postulado.

Não há qualquer divergência, a decisão recorrida fundamentou o *decisum* em razão da ausência de valor probatório da documentação juntada pelo Contribuinte em sede de impugnação, ao passo que o acórdão paradigma se fundamenta no momento da apresentação dos documentos apresentados pela Contribuinte, em sede de impugnação, após análise do pedido pela DRF.

Como visto, essas dessemelhanças fáticas e normativas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão nº CSRF/01-0.956:

“Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães

Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1ª vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

Com essas considerações, não tomo conhecimento do Recurso Interposto, referente a divergência de nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apreciação de provas juntadas com a impugnação.

Em atenção ao exame de admissibilidade, tomo conhecimento referente a nulidade por cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de documentos complementares juntados após a impugnação.

Passo a decidir.

Analisando a *quaestio*, a lide gira em torno de questão probatória relativa à glosa de créditos utilizados pela Contribuinte, referente a: **i) insumos** e **(ii) bens de revenda**, relativos aos anos de 2006 a 2008, aproveitados extemporaneamente nos meses de agosto e setembro do ano-calendário de 2010; **(iii) despesas de armazenagem e frete em operações de venda**, para todos os meses do ano-calendário de 2010.

Compulsando aos autos, verifico que a Contribuinte exerceu exaustivamente o contraditório e ampla defesa, conforme depreende-se do termo de Intimação fiscal:

"o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos (notas fiscais, conhecimentos e transporte ou outros) correspondentes aos fretes considerados como créditos pelo contribuintes nos Dacons;

Em 16/06/2014, protocolou, nesta Delegacia, pedido de Dilação do prazo para atendimento dos questionamentos constantes dessa intimação, por mais 20 (vinte) dias, considerando esse prazo necessário para a estruturação da resposta a intimação recebida, juntamente com os documentos suporte.

*Em atendimento a solicitação da empresa, foi concedido incontinenter, o prazo solicitado. Todavia, em 08/07/2014, novamente o contribuinte protocolou nesta Delegacia, nova solicitação de dilatação do prazo anteriormente solicitado, alegando em relação ao item 1 da citada intimação que as divergências existentes entre os valores informados no DACON versus Arquivos Digitais, referiam-se a créditos extemporâneos, os quais foram apurados e não alocados nos períodos de 2006 a 2008, **sem contudo apresentar nenhum documento ou memória de cálculo, ou outro elemento, que pudesse comprovar a efetiva origem desses créditos.***

Em relação ao item 2 da citada intimação o contribuinte informa que não houve tempo hábil para levantar os documentos solicitados, em razão do grande volume de documentos.(grifei)

Portanto, que desde 05/06/2014 até a presente data o contribuinte teve 39 dias corridos para providenciar a documentação solicitada.

Isso posto, em razão do não atendimento das indagações constantes do Termo de Intimação de 03/06/2014 dentro dos prazos estipulados (e solicitados), fica portanto o contribuinte sujeito ao Lançamento de Ofício dessas divergências, com a conseqüente glosa dos créditos não justificados bem como a glosa dos créditos relativos aos fretes considerados no DACON.

Destaca o Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 257/272: Verificamos ainda que a empresa apurou e entregou os Dacons relativos ao período de 2010, através do regime não cumulativo Intimada em 15/07/2013 com Aviso de Recebimento (AR) em 22/07/2013 a apresentar, dentre outros documentos, os arquivos magnéticos de notas fiscais de entradas e saídas, de acordo com o layout definido pela legislação de regência, empresa apresentou, dentro do prazo determinado, a documentação solicitada no termo acima.

Verificamos ainda que a empresa apurou e entregou os Dacons relativos ao período de 2010, através do regime não cumulativo

Em 16/06/2014 o contribuinte apresentou pedido de dilação do prazo por mais 20 (vinte) dias considerado necessário para os esclarecimentos da citada intimação, o que foi concedido incontinenti.

Todavia, em 08/07/2014, vencido o prazo anteriormente solicitado, o contribuinte novamente protocolou nessa Delegacia novo pedido de dilação de prazo por mais 30 (trinta) dias, desta vez negado, esclarecendo que as divergências

apontadas pela fiscalização, referiam-se a créditos extemporâneos apurados e não alocados nos períodos de 2006 a 2008. Em relação aos documentos solicitados relativos as despesas de armazenagem e Fretes na Operação de Venda, o contribuinte não apresentou nenhum documento relativo aos créditos considerados nos Dacons do período.

Argui o recorrente em sede impugnatória:

Ora, primeiramente, resta claro que a afirmação da Autoridade Autuante não encontra nenhum fundamento, pois foram entregues documentos pela Recorrente em sede de fiscalização, conforme se verifica a fls. 44/186 dos autos, em que constam as petições de resposta aos termos de intimação fiscal.

Conforme já destacado, os arquivos de fls.44/67, correspondem a 4 (quatro) TERMOS DE INTIMAÇÃO FISCAL, cujas respostas aos respectivos TIF se encontram às fls.68/186 do processo. Nas respectivas respostas aos citados TIF, como já demonstrado, a recorrente deixou de apresentar [a documentação comprobatória relativa as divergências encontradas entre o cruzamento das informações constantes nos Dacons e nas planilhas apresentadas, com os arquivos digitais apresentados, especificamente em

relação aos Bens Utilizados como Insumos e Bens de Revenda], bem como as Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Vendas.

Argui o recorrente em sede recursal: os documentos entregues pela Recorrente em sede de fiscalização o foram por meio de CDRom e esses documentos não foram acostados aos autos digitais pela fiscalização.

Verifica-se que em resposta ao o TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO AR DE 22/07/13, fl.06, a empresa em 09/08/2013, fl.68 apresenta a seguinte resposta:

"Segue anexo um CD contendo os arquivos de notas fiscais de entrada e saída, de acordo com o SPED(sistema publico de escrituração digital), não sendo assim possível fazer a validação através do sistema SVA.(sic).

A documentação apresentada se refere ao ano calendário de 2010 como já assinalado, tendo sido objeto de análise pela fiscalização, ensejando juntamente com a documentação apresentada em 23/10/2013, fl.111 (planilha de memória de cálculo, demonstrando individualmente a composição dos valores constantes nos DACONS do ano de 2010), o TIF, de 03/06/2014, fls.57/58, através do qual a contribuinte é intimada a justificar as diferenças constatadas nos demonstrativos apresentados, acima já reproduzidos.

Verifica-se assim que toda a documentação apresentada à fiscalização foi por esta analisada e em decorrência da referida análise, constatou a fiscalização as diferenças já assinaladas, as quais foi o recorrente instado a esclarecê-las, ainda no decorrer da ação fiscal, no entanto, deixou de apresentar a documentação comprobatória, razão pela qual foi lavrado o presente auto de infração".

Como se observa, a Contribuinte não apresentou em sede de impugnação documentação hábil que permitisse dar lastro aos créditos tomados extemporaneamente, sem qualquer zelo ou cuidado em preparar ao menos um "book" para apresentar a Fiscalização portanto, não é cabível condenar o procedimento elástico ofertado pelo Fisco, com objetivo único de postergar e embaraçar o procedimento fiscalizatório, até porque, a decisão recorrida analisou as planilhas apresentadas pela Contribuinte junto com sua impugnação, à medida que as consideraram insuficientes como elemento probatório na demonstração do crédito postulado. Ademais, constatou-se que a prova apresentada não é suficiente para comprovação do direito creditório.

Sem embargo, não basta sustentar o direito a crédito calcado nos princípios da essencialidade e pertinência, para que se possa tomar um crédito líquido e certo, se faz necessário observar os procedimentos legais.

Portanto, não há que se falar em juntar documentos comprobatórios em fase de Recurso Voluntário, estes já se encontram preclusos, a Contribuinte deveria ter apresentado a documentação em momento adequado, ou seja, na impugnação, de modo a comprovar a natureza dos créditos utilizados.

Com efeito, é importante lembrar que as alegações e produção de provas no Processo Administrativo Fiscal, para contraditar os termos do lançamento, concentra-se na fase

processual da impugnação. Conforme dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, após a apresentação da impugnação, inaugura-se a fase processual seguinte. Esta fase é destinada à preparação e à complementação da instrução do processo para que esteja apto ao julgamento.

Neste sentido, o requerimento de juntada de novos documentos e alegações deverá ser requerida por meio de petição fundamentada à autoridade julgadora, nos termos dos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72. *In verbis*:

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II a qualificação do impugnante;

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)

IV as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) § 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

Como visto, poderá ser admitida a apresentação de alegações e provas extemporâneas no Processo Administrativo Fiscal quando houver um pedido ou requerimento exposto formulado pela parte da interessada, dirigido à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual deve restar demonstrado, seus fundamentos e razões devidamente comprovadas. A impossibilidade de sua apresentação, no momento próprio e oportuno, nos casos em que haja motivo de força maior que tenha impedido o seu oferecimento simultâneo à apresentação da impugnação ou na primeira oportunidade, quando o documento ou alegação nova apresentada se refira a fato ou direito superveniente à impugnação, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor da Contribuinte o ônus probatório.

De modo que, não restou nenhum impedimento a Contribuinte para apresentar na impugnação suas razões, conforme preceitua o § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Não é demais ressaltar, que o artigo art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 veda a juntada extemporânea de alegações e provas, mas prevê as situações excepcionais que justificariam a sua apresentação.

Com efeito, somente se admite novas alegações e a produção de provas pelo sujeito passivo após a impugnação nas exceções previstas em lei no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, quais sejam: 1) quando ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; 2) quando se refira a fato ou a direito superveniente; e 3) quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Nos demais casos, é a impugnação inicial é a primeira e única oportunidade para o contribuinte apresentar as provas.

Contudo, os documentos conduzidos aos autos por meio dos Termos de Solicitação de Juntada, de fls. 3.458, 3.493, 5.140, 5.465, 5.496 e 5.549, não encontram amparo na norma excepcional acima destacada, visto que já estão afetados pela preclusão probatória, desde a fase de procedimento fiscal, por meio de reiteradas intimações, a qual foi requerida à Contribuinte que apresentasse as provas da situação fática que motivou a presente exigência.

A rigor, o teor do Decreto n.º 70.235/72, é dever do autuado, apresentar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, sendo considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Nesse diapasão, cabe salientar que esta E. Câmara Superior, já tem jurisprudência uníssona no sentido de que matéria não suscitada pelo sujeito passivo na

impugnação, juntada de razões extemporâneas após o prazo regulamentar, esta precluso seu direito. Vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/01/2009

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO NA IMPUGNAÇÃO. JUNTADA DE RAZÕES EXTEMPORÂNEAS APÓS O PRAZO REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

(Acórdão nº 9303-007.448, Rel. Conselheiro Demes Brito, julgado em 20 de setembro de 2018).

Por oportuno, esclareço que o processo administrativo fiscal está adstrito às regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, **Teoria Complexa do Direito**¹, esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

*"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)"*² No primeiro cenário (civil law, statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao prolatar o dispositivo normativo, como se fosse um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar

¹ ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Teoria Complexa do Direito. Florianópolis: Cejur, 2013.

² DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: **Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo en cuanto son efectos jurídicos puestos o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]

Ademais, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72, matéria não impugnada está fora do litígio e o crédito tributário a ela relativo se torna consolidado; na ausência do litígio, a matéria não pode ser analisada em sede de recurso voluntário. Ou seja, tendo a Contribuinte impugnado apenas determinado item do lançamento, o julgador não está autorizado a dar provimento ao recurso voluntário por fundamento jurídico diverso.

O contencioso administrativo, regido pelo Decreto Lei nº 70.235/72, assim como o Código de Processo Civil, impõe limites as fases processuais que devem ser observadas para o perfeito andamento do processo e adequado deslinde do litígio.

A lide cravada esta delimitada precisamente pelos contornos jurídicos que foi dado pela Contribuinte, definido pelo pedido e pelos fatos e fundamentos jurídicos que o fundamentam, lançados em sua impugnação e posteriormente em seu recurso voluntário.

Nesta linha, recorro aos princípios existentes no âmbito do processo civil, em vista dos permissivos expressos nos artigos 108 do Código Tributário Nacional - CTN e artigo 4º da LICC, o qual pode-se citar o art. 141, do Novo Código de Processo Civil:

"Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte."

Deste modo, o citado dispositivo revela que o Código de Processo Civil consagrou o princípio de adstrição do juiz ao pedido e da parte, como decorrente do princípio desse dispositivo.

Portanto, o órgão julgador, ao apreciar a legalidade do ato administrativo, deve decidir também de acordo com a matéria inserta na impugnação do autor e/ou recurso voluntário, conforme o caso.

Nessa linha, imperioso destacar a inteligência do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe que: "*considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*".

Finalmente, corroborando este entendimento, trago como precedente o Acórdão nº 9303-01.705, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, voto da lavra do Ilustre Ex.Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, o qual merece destaque:

"Aqueles que navegam no direito subjetivo sabem ou deveriam saber que o mar processual é bravio e desafiador, quase sempre revolto e cheio de ondas e marolas que fazem, muitas vezes o barco perder o rumo. Isso faz com que muitos se percam e não consigam completar a travessia. Mas nem tudo está perdido, os instrumentos de navegação vêm, a cada dia, se aperfeiçoando, de tal sorte, que o barqueiro que os utilizar corretamente, nunca perderá o

norte e, facilmente, chegará a um porto seguro. Saindo da linguagem figurada para a real, os instrumentos são os princípios gerais e específicos que norteiam a atividade jurisdicional e, por empréstimo, a 'judicante' administrativa. Muitos desses princípios são universais, isso quer dizer que estão presente em todos, ou em quase todos, sistemas jurídicos mundiais. Na maioria das vezes, são eles incorporados à legislação processual e até mesmo à constitucional, tornando-se, portanto, obrigatória sua observância. Nos países, como o Brasil, em que a atividade judicante é dissociada da inquisitória, um dos pilares da jurisdição é justamente o princípio da iniciativa da parte, cuja origem remonta ao direito romano onde ao juiz era vedado proceder sem a devida provocação das partes. Predito princípio, versão moderna do ne procedat iudex ex officio; nemo iudex sine actore, foi consagrado no artigo 2º e, também, no 262, ambos do Código de Processo Civil Brasileiro."

Nesse quadro, considero a matéria posta a esta Egrégia Câmara Superior preclusa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Dispositivo

Ex positis, tomo conhecimento parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à nulidade por cerceamento do direito de defesa pela não apreciação de documentos complementares juntados após a impugnação, e no mérito nego provimento ao Recurso interposto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Processo nº 10314.726221/2014-35
Acórdão n.º **9303-007.551**

CSRF-T3
Fl. 5.890
