



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

Processo nº 10650.900493/2009-25
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.208 – 3ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria PER/DCOMP - PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR
Recorrente ALTA GENETICS DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB nº 1.300/2012.

Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte ALTA GENETICS DO BRASIL LTDA. (fls. 394 a 430) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3803-03.317** (fls. 379 a 384) proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de julgamento, em 19/07/2012, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

O presente processo tem origem em Declaração de Compensação (Per/Dcomp) de créditos de COFINS, resultantes de pagamento indevido ou a maior, com débitos de CSLL, transmitido pela Contribuinte em 31/07/2006 (fls. 94 a 98), o qual restou

não homologado nos termos do despacho decisório proferido de 25/03/2009 (fls. 90 a 93), por ter a DRF/Uberaba - MG constatado que o DARF discriminado na declaração de compensação foi integralmente utilizado para quitação de outros débitos, não restando saldo disponível para compensação.

Não resignada, apresentou manifestação de inconformidade e documentos - DCTF original e retificadora, DAICON original e PER/DCOMP - (fls. 168 a 367), em cujo julgamento foi mantida a não homologação do pedido de compensação, conforme fundamentos lançados no **Acórdão nº 09-34.237** da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (fls. 103 a 106), sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

DÉBITO INFORMADO EM DOCUMENTOS FISCAIS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A simples retificação de documentos fiscais (DCTF e DAICON), para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar despacho decisório, cuja ciência pelo interessado deu-se antes da transmissão dos documentos retificadores.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Contra referida decisão, o Sujeito Passivo apresentou recurso voluntário (fls. 110 a 165), ao qual foi negado provimento nos termos do **Acórdão nº 3803-03.316** (fls. 378 a 383) proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de julgamento, em 19/07/2012, ora recorrido, por ter entendido o Colegiado, em síntese, pela impossibilidade de apresentação de provas e argumentos na fase recursal, sem que tenha sido comprovada uma das circunstâncias previstas no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, configurando-se a ocorrência da preclusão.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 394 a 430), alegando divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de apreciação, em grau de recurso voluntário, de provas e argumentos apresentados posteriormente à impugnação. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma o acórdão nº 3201-000.967.

Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que:

- (a) o Colegiado *a quo* deu interpretação extremamente formalista ao art. 16 do Decreto nº 70.235/72, bem como que a não apreciação das provas apresentadas em qualquer momento processual acarreta apego demasiado à forma em detrimento da busca pela verdade material;
- (b) discorre sobre os princípios do processo administrativo que autorizam ser estendida a produção de provas para qualquer fase do processo a fim de resguardá-lo, sendo possível, inclusive, dispensar determinado formalismo sempre que não haja prejuízo a terceiros nem comprometa o interesse público;
- (c) ao contrário do entendimento consignado no acórdão recorrido, as provas anexadas ao recurso voluntário, consubstanciadas em documentos contábeis e fiscais da empresa, são hábeis para atestar a liquidez e certeza do crédito tributário pretendido compensar;
- (d) ao final, requer o provimento do recurso especial com a homologação da compensação e extinção da cobrança.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho S/Nº, de 29 de julho de 2015 (fls. 435 a 437), proferido pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação "*à possibilidade de apreciação, em grau de recurso voluntário, de provas e argumentos apresentados posteriormente à impugnação*".

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 439 a 441) postulando a negativa de provimento do recurso especial da Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ser conhecido.

Além disso, ao contrário do que afirmado em preliminar de contrarrazões pela Fazenda Nacional, no recurso especial depreende-se haver discussão quanto à possibilidade de apreciação de argumentos e provas trazidos apenas na fase recursal, distanciando-se do reexame do conjunto probatório dos autos.

No tópico da peça recursal relativo à *"suposta ausência de produção de provas em momento oportuno"* (fls. 401 a 404), a argumentação centra-se nos princípios que regem o processo administrativo fiscal, em especial, o princípio da verdade material, não havendo incursão na documentação eventualmente colacionada aos autos.

Portanto, deve ser conhecido o apelo especial.

Mérito

O mérito da demanda consiste na possibilidade de serem apreciados argumentos e provas trazidos na fase recursal, posteriormente ao julgamento de primeira instância. A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º do art. 77¹ da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, que reproduzem os termos dos §§ 4º e 5º do art. 66 da IN RFB nº 900/2008.

No âmbito do processo administrativo fiscal, portanto, da mesma forma que a impugnação, a manifestação de inconformidade, instaura a sua fase litigiosa (art. 14, do Decreto nº 70.235/72) e constitui-se em meio de suspensão da exigibilidade do débito pela Fazenda Nacional, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, quando o contribuinte omite-se em combater algum item da exigência fiscal na impugnação ou deixa de juntar os documentos que comprovem o seu direito, caracterizar-se-á a sua concordância com aquela parte, considerando-se como não impugnada, razão pela qual poderá a Autoridade Administrativa providenciar, em autos apartados, a cobrança da parcela não contestada.

Conforme disposto nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, não se pode discutir no processo administrativo aquilo que o contribuinte se absteve de questionar na

¹ Art. 77. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação.

[...]

§ 4º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o caput e o § 3º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972.

§ 5º A manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

[...]

impugnação/manifestação de inconformidade, pois opera-se o fenômeno da preclusão. O texto legal está assim redigido:

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;

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.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 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.

§ 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.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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.

§ 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.

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

Por conseguinte, a não impugnação da matéria trará, efetivamente, a presunção de verdade das alegações, impedindo o julgador de adentrar nas discussões a ela pertinentes. Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Sujeito Passivo em aduzir na manifestação de inconformidade os argumentos contra a não homologação do pedido de compensação e juntar os documentos hábeis a comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido compensar, é a preclusão, impossibilidade de o fazer em outro momento.

Sobre a preclusão, lecionam os ilustres doutrinadores Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado:

"A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: "Art. 16. A impugnação mencionará: I - omissis; II - omissis; III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir."

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na produção recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento."

Diferentemente seria a situação de apresentação de razões e documentos complementares à impugnação/manifestação de inconformidade, em momento anterior ao julgamento de primeira instância, na qual se admitiria a possibilidade de o julgador proceder à análise dos argumentos suscitados pelo sujeito passivo naquele momento processual em atenção aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Esse não é o caso dos presentes autos, em que o arrazoado quanto à certeza e liquidez do crédito tributário e juntada de documentos fiscais e contábeis deu-se tão somente no recurso voluntário, caracterizando-se a preclusão.

Também com relação à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo. A flexibilização está no próprio art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao prever hipóteses de juntada de provas em momento posterior à impugnação.

Pertinente nesse aspecto, para que o posicionamento aqui defendido o seja de forma clara, transcrever uma vez mais lição dos ilustres Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado:

"Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a prova do fato constitutivo. [...]"

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. [...]"

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstância relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."

Não é o que ocorre no caso dos autos.

Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadas do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.

Some-se aos fundamentos até aqui expendidos, que, conforme consignado no acórdão recorrido, mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a Contribuinte colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da manifestação de inconformidade, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.

Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a manifestação de inconformidade e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados por insuficientes. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.

Nesse diapasão, os argumentos e provas não trazidos em sede de manifestação de inconformidade, mas tão somente em sede de recurso voluntário, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da contribuinte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello