



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10725.721189/2013-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.352 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 3 de abril de 2024
Recorrente AMARO JOSE DE ABREU MOTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. INOBSERVÂNCIA. AUSÊNCIA DE CONSEQUÊNCIA/SANÇÃO.

Não há qualquer lei aplicável ao processo administrativo fiscal que estabeleça sanção em razão do descumprimento da razoável duração do processo, assim como, não há qualquer fundamento legal que embase a extinção do processo em razão da demora em seu julgamento.

SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. FLEXIBILIZAÇÃO.

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (PARECER PGFN/CAT/Nº 591, de 17 de abril de 2014).

PROVA. ADMISSÃO. RESTITUIÇÃO. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Em se tratando de compensação/restituição, pode-se flexibilizar a preclusão no que refere a apresentação de provas, no intuito de demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributários, em vista do disposto no art. 170 do Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN.

A admissão de provas, ainda que apresentadas somente em fase recursal, mostra-se razoável, ao passo em que se pretende comprovar direito subjetivo de que é titular o Sujeito Passivo, desde que estabelecida a correlação das provas apresentadas (defesa) com a pertinência ao debate inaugurado no litígio (contraditório).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, rejeitando a preliminar suscitada, e no mérito, sob pena de supressão de instância e, em razão da necessidade de exame da prova dos autos, devolver o

processo à Unidade de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e provas documentais, devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão, nº 106-002.729, proferido pela 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação (fls. 38/41).

O litígio foi instaurado com a apresentação tempestiva de Impugnação contra Notificação de Lançamento – NL (fls. 4/9), referente ao imposto de renda pessoa física, exercício 2012, ano-calendário 2011.

O crédito tributário apurado foi assim constituído:

Demonstrativo do Crédito Tributário (em R\$)	
Imposto Suplementar (Sujeito à Multa de Ofício)	3.589,05
Multa de Ofício (75%)	2.691,78
Juros de Mora - calculados até o lançamento	416,32
IRPF (Sujeito à Multa de Mora)	-
Multa de Mora	-
Juros de Mora - calculados até o lançamento	-
Total do Crédito Tributário Apurado	6.697,15

Na descrição dos fatos e enquadramento legal da referida notificação, as infrações apuradas estão, em síntese, assim descritas:

1. Omissão de Rendimentos Recebido de Pessoa Jurídica (Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício ou de Aposentadoria ou Pensão): constatou-se omissão de rendimentos no total de R\$ 33.559,79 recebidos de Agrisa Industrial São João.
2. Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi: Glosado o valor de R\$ 715,00. Somente podem ser deduzidas previdência de dependente que tenha rendimentos próprios tributados em conjunto com o declarante.

Em sede de Impugnação afirmou que o valor lançado refere-se aos 60% dos rendimentos que seriam isentos uma vez que seriam provenientes do transporte autônomo de carga. Concordou com a glosa da previdência privada.

A d. DRJ esclareceu que a legislação exige os requisitos comprobatórios, condição indispensável para seu acolhimento, sendo que apenas as notas fiscais apresentadas (folhas 13 a 18), não são hábeis para comprovação:

Apenas as notas fiscais apresentadas (folhas 13 a 18), não são hábeis para comprovação de todos os requisitos elencados na legislação. Não foi comprovada se o serviço foi efetuado apenas pelo proprietário do veículo e se foi empregado auxílio de pessoas que não são apenas auxiliares. Também não foi comprovada a propriedade do veículo utilizado.

Dessa forma, manteve-se o lançamento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificado, por via postal, em 24.12.2020, conforme AR dos correios, à fl. 46, enviou seu Recurso Voluntário pelos correios, em 25.1.2021 (conforme cópia do envelope, fl. 101 e Informação de fl. 123), assim sintetizado (fls. 49/60 e anexos):

Em sede de preliminar o Recorrente defendeu o reconhecimento da prescrição intercorrente, "...afinal o julgamento durou cerca de 7 anos para acontecer".

Diante do exposto, requer que seja declarada a prescrição da ação punitiva da Administração Pública Federal, com fundamento nas legislações acima apontadas.

No mérito, o Recorrente afirmou que, em 2011, teria sido proprietário de dois caminhões, ambos utilizados por ele na prestação dos serviços realizados:

O contribuinte recorrente foi proprietário do caminhão Mercedes Benz/L-1113, placa KSF-1938, que vendeu no ano de 2011. Neste mesmo ano comprou financiado o caminhão Mercedes/EL-2318, placa KFM6798, que substituiu o anterior na prestação de serviço de transporte de cana, conforme comprovantes em anexo.

Portanto, as condições para aplicação da tributação na forma do ART 47 do RIR/99 foram cumpridas, eis que o primeiro caminhão utilizado era de propriedade do contribuinte, bem como o caminhão posterior foi comprado de forma financiada para substituir o primeiro.

A propriedade do caminhão constou na declaração de imposto de renda.

Sustentou também ser motorista de caminhão, não possuir frota e nem empregados, "conforme se pode observar na sua declaração de imposto de renda".

Segundo o Recorrente os fretes eram feitos por ele próprio, "que cuidava pessoalmente da embarcação da mesma no caminhão e dirigia até a entrega no local determinado pela Usina, conforme fora contratado para fazer" e, que, "Qualquer alegação divergente neste sentido, deve ser provada por quem alega, afinal, e impossível produzir prova negativa do trabalho".

Na relação de trabalho se pressupõe que: se houve pagamento é porque houve prestação do serviço. Ademais, ao final de cada nota fiscal emitida consta o nome do motorista:

AMARO JOSE DE ABREU MOTA, ou seja, o próprio contribuinte proprietário do veículo era o transportador da cana.

Ao final, pugnou pelo conhecimento da preliminar para declarar a prescrição na forma do art. 12, §1º da Lei 9.873/1999, e, no mérito, a reforma da decisão recorrida com base nas provas e alegações de mérito apresentadas, “nas quais constam que o contribuinte recorrente era o proprietário do caminhão utilizado no transporte de cana e que prestava pessoalmente o serviço, não possuindo sócio e nem possuindo mão de obra especializada para ajudá-lo no serviço”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte AMARO JOSE DE ABREU MOTA.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF, inclusive para os fins do inciso III, do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

No caso em tela foi lavrada a respectiva Notificação para exigência do IRPF suplementar, ano-calendário de 2011, em relação à omissão de Rendimentos, no valor de R\$ 33.559,79, proveniente do Trabalho sem Vínculo Empregatício.

DA PRELIMINAR

O Recorrente defendeu a ocorrência de prescrição intercorrente, contudo, em que pese o seu esforço argumentativo, não lhe assiste razão. Vejamos.

É entendimento pacificado no âmbito deste e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que a prescrição intercorrente não se aplica no processo administrativo fiscal, a teor da Súmula nº 11,

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A aplicação da Súmula em destaque, além de vinculante, é de observância obrigatória, nos termos do art. 123¹ do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

¹ Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. § 1º Compete ao Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais a edição de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for de competência de todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Já a Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, vai estabelecer as atribuições da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional da seguinte forma:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Contudo, o princípio da especialidade revela que a norma especial afasta a incidência da norma geral (§ 2º do art. 2º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro). O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1973, regula especificamente o processo administrativo fiscal e foi recepcionado como lei ordinária pelo inciso I do art. 22 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Esta é a legislação processual a ser aplicada no presente caso.

Assim, ficam afastadas as alegação de prescrição intercorrente e as determinações constantes no art. 24 da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007.

DO MÉRITO

O Recorrente asseverou que todo o rendimento, por ele auferido, constante da sua Declaração de Imposto de Renda (ano 2011), é fruto de serviços de transporte de cana de açúcar executados para a empresa Agrisa - Agro Industrial São João S/A.

Para comprovar a sua defesa carrou aos autos documento de propriedade dos veículos (caminhão) utilizados na prestação do serviço (Mercedes Benz/L-1113, placa KSF-1938, vendido ainda no decorrer do ano de 2011, e Mercedes/EL-2318, placa KFM6798).

Juntou as Notas fiscais da prestação dos serviços (2, 3, 4, 5, 6 e 7), o comprovante da venda do caminhão Mercedes placa KSF-1938 (Documento Único de Transferência – DUT), comprovante de recolhimento do IPVA do caminhão Mercedes placa KFM-6798; o DUT do caminhão Mercedes placa KFM-6798; o Contrato de financiamento do caminhão Mercedes placa KFM-6798.

Para o Recorrente todos os elementos trazidos aos autos demonstrariam o cumprimento das condições para aplicação da tributação na forma do art. 47 do RIR/99.

Afirmou categoricamente ser o motorista de caminhão, não possuir frota e nem empregados e que os fretes eram feitos por ele próprio, “que cuidava pessoalmente da embarcação da mesma no caminhão e dirigia até a entrega no local determinado pela Usina, conforme fora contratado para fazer” e, que, “Qualquer alegação divergente neste sentido, deve ser provada por quem alega, afinal, e impossível produzir prova negativa do trabalho”.

A d. DRJ, por sua vez, manteve a autuação ante a ausência de prova documental indispensável para seu acolhimento (embora tenha analisado as provas trazidas pelo ora Recorrente):

§ 2º As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua competência.

§ 3º A súmula entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Apenas as notas fiscais apresentadas (folhas 13 a 18), não são hábeis para comprovação de todos os requisitos elencados na legislação. Não foi comprovada se o serviço foi efetuado apenas pelo proprietário do veículo e se foi empregado auxílio de pessoas que não são apenas auxiliares. Também não foi comprovada a propriedade do veículo utilizado.

Pois bem.

Vejam os que nos diz a legislação de regência (art. 47, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/99):

Art. 47. São tributáveis os rendimentos provenientes de prestação de serviços de transporte, em veículo próprio ou locado, inclusive mediante arrendamento mercantil, ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, nos seguintes percentuais (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 9º):

I - quarenta por cento do rendimento total, decorrente do transporte de carga;

II - sessenta por cento do rendimento total, decorrente do transporte de passageiros.

§ 1º O percentual referido no inciso I aplica-se também sobre o rendimento total da prestação de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 9º, parágrafo único).

§ 2º O percentual referido nos incisos I e II constitui o mínimo a ser considerado como rendimento tributável.

No caso dos autos (prestação de serviços de transporte), a norma exige, para que sejam tributáveis os rendimentos, no percentual (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 9º) de quarenta por cento do total, tão-somente que a prestação do serviço seja feita em veículo próprio, inclusive mediante arrendamento mercantil, ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária.

Nesta toada, toda a documentação acostada aos autos (mesmo aquela complementar, trazida em sede recursal) busca demonstrar que os serviços teriam sido prestados pelo proprietário do veículo (nas condições imposta pela legislação), o que, conferiria, em tese, o direito do Recorrente à tributação de quarenta por cento do rendimento total.

A legislação de regência exige condições mínimas para a fruição da redução na base de cálculo, que, conforme destacado no r. acórdão, não teriam sido comprovadas em sede de impugnação.

In casu, como parte dos documentos comprobatórios somente foram trazidos aos autos em sede recursal, a decisão final passa, necessariamente, pela aceitação da documentação comprobatória juntada nesta fase processual.

Como é sabido o PAF², no art. 16, §§ 4º e 5º, rigorosamente admite a juntada de provas e documentos em momento posterior a impugnação nos casos em que a) ficar

² Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 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;

demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Contudo, a admissão de provas apresentadas após a Impugnação/ Manifestação de Inconformidade vem sendo objeto de muitos debates, conquanto sem jurisprudência consolidada/pacificada no âmbito deste e. CARF³, vejamos (grifo nosso):

Desse modo, limitar a produção probatória em âmbito administrativo, de forma absoluta e estanque, pode trazer inúmeros prejuízos à correta aplicação da legislação tributária unicamente em razão de deficiente instrução do processo administrativo, o que não parece se coadunar com o direito fundamental à prova e ao devido processo legal (pg. 12).

Não por outra razão – e em boa hora – vêm **surgindo decisões** da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), forte na aplicação do artigo 38 da Lei nº 9.784/1993, que **mitigam a rigidez do artigo 16**, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 para possibilitar a juntada de documentos após a apresentação da impugnação, homenageando, desta feita, o direito fundamental à prova (pg. 12).

(...)

Embora o **entendimento ainda não tenha sido sedimentado como posição dominante no CARF**, à vista de outros tantos julgados que aplicam as regras legais sem maiores ponderações, inclusive apontando expressamente a preclusão, é louvável que, no âmbito administrativo, busque-se reconhecer a necessidade de superar padrões legais rígidos e possibilitar ao contribuinte a adequada produção probatória, conferindo às rígidas regras do Decreto nº 70.235/1972 interpretações consentâneas com o direito fundamental à prova (pg. 13).

No campo doutrinário o tema está sempre em voga, a discussão remete à necessidade de flexibilização da norma para a devida aderência do processo administrativo ao princípio da verdade material nas palavras de Leandro Paulsen⁴,

A prova documental deve ser apresentada já com a impugnação, sob pena de preclusão, salvas as hipóteses de força maior, fato ou direito superveniente, ou, ainda, contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Porém, **tendo em conta que o processo administrativo se rege pelo princípio da verdade material, cabe ao Fisco reconhecer eventual nulidade ou excesso**, inclusive para evitar que tal se dê mediante ação judicial com encargos sucumbenciais. Ademais, pode ser determinada, inclusive de ofício, a realização de provas para a elucidação dos fatos. Tenha-se em conta, ainda, que os documentos que dizem respeito ao cumprimento de obrigações são do conhecimento de ambas as partes. Tudo isso justifica que a autoridade leve em consideração documentação acostada posteriormente à impugnação. Não é por outra razão que o art. 3º, III, da Lei 9.784/99, que cuida do processo administrativo em geral, autoriza expressamente a consideração da documentação acostada até o momento do julgamento.

b) refira-se a fato ou a direito superveniente

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

³ In, Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF / Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes, Francisco Marconi de Oliveira e Alexandre Evaristo Pinto. Brasília: CARF, 2020.

⁴ Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

Neste cenário, a aplicação literal do PAF vem ganhando outros contornos, a partir da aplicação conjunta do direito fundamental à prova, ao devido processo legal, e, principalmente, do princípio da Verdade Material, a exemplo do PARECER PGFN/CAT/Nº 591, de 17 de abril de 2014⁵:

Não se pode perder de vista que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

Desse modo, respondendo a consulta formulada pelas Procuradorias Regionais da 3ª e 4ª Regiões, quanto a necessidade de correção do lançamento, entendemos que a melhor interpretação quanto à **correção do erro no lançamento previsto no Art. 149, Inciso VIII do CTN**, em função de fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, é de que esse erro deve ser entendido em sua concepção mais ampla, **relativa ao fato como um todo que ensejou a incidência, incluindo aquele decorrente da não apresentação tempestiva de documentos legítimos que alterem o montante devido**, devendo a administração promover a correção do erro, ainda que tenha sido ocasionado pelo administrado (grifo nosso).

Vejam os que o Recurso Voluntário passa ao largo de ser uma revisão de ofício, porém, há que admitir que a flexibilização na interpretação do citado dispositivo do PAF, em conjunto com as disposições contidas no CTN, nos princípios, na Lei que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (Lei nº 9.784/1999, em seu art. 38), no Código de Processo Civil de 2015, estaria mais consentânea com o ordenamento jurídico vigente, conquanto ainda não ocorrido o exaurimento das possibilidades legais de alteração do lançamento, “dando-se maior amplitude ao direito fundamental à prova”, com a consequente “redução de custos, litígios e repetição de atos desnecessários em juízo⁶”.

Não se pode perder de vista, a rigor do PAF, que o julgador não pode se furtar de colher os elementos necessários a formação do seu juízo de valor (art. 18 do PAF⁷). A premissa é de que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção” (art. 29 do PAF⁸), tal dispositivo foi regulamentado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, assim determinado (art. 63):

Art. 63. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36 (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 29 e 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

Ora, se ao julgador é permitido requerer a produção das provas que julgar importante, deve-se concluir que as provas juntadas pelas partes e que se relacionam com o lançamento podem ser conhecidas se essenciais à formação da sua convicção.

⁵ <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/5912014>

⁶ In, Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF / Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes, Francisco Marconi de Oliveira e Alexandre Evaristo Pinto. Brasília: CARF, 2020 (pg. 19).

⁷ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

⁸ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Os documentos juntados, pelo Recorrente, trazem para o debate a comprovação de que restariam cumpridos todos os requisitos previstos no art. 47, do RIR/99, para a redução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, sendo, razoável sua admissão, ao passo em que se pretende comprovar direito subjetivo de que é titular o Recorrente, mesmo que apresentados somente em fase recursal, e, principalmente, quando estabelecida a correlação das provas apresentadas (defesa) com a pertinência ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela.

Nesse caminhar, em se tratando de compensação/restituição, a flexibilização da preclusão, no que refere a apresentação de provas, visa dar condições para que o Recorrente demonstre a certeza e liquidez do crédito tributário (imposto a restituir), em vista do disposto no art. 170 do CTN⁹.

Nessas condições, sob pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, o processo deve retornar à Unidade de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e provas documentais.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos da fundamentação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria

⁹ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.