



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11610.000227/2002-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-003.956 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2019  
**Recorrente** PRICE WATERHOUSECOOPERS AUDITORES INDEPENDENTES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1997

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. INSTÂNCIA RECURSAL.  
IMPOSSIBILIDADE

Não se admite a inovação de argumentos em sede de Recurso Voluntário. A vertente defensiva deve guardar consonância com o exposto na exordial, sob pena de inviabilizar o conhecimento da matéria exposta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator..

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Ausente o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 316 à 318) interposto contra o Acórdão nº 16-18.737, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (e-fls. 288 à 310), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a exordial defensiva.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

Em decorrência de auditoria interna realizada nas DCTF referentes ao 10 e ao 2º trimestres de 1997, foi lavrado o auto de infração de fls. 206, exigindo do contribuinte o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 3.050.622,31 (três milhões, cinquenta mil, seiscentos e vinte e dois Reais e trinta e um centavos).

2. De acordo com os ANEXOS I — DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS VINCULADOS NÃO CONFIRMADOS (fls. 208); Ia — RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA DE PAGAMENTOS INFORMADOS NA DCTF (fls. 209/213) e III — DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PAGAR (fls. 214/215), que instruíram o Auto de Infração, foram apurados, relativamente ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, pagamentos informados em DCTF não-localizados e compensações com DARF, também declaradas em DCTF, não-confirmadas.

3. Em razão de tais irregularidades foi exigido o IRRF no valor de R\$ 1.117.059,76 (um milhão, cento e dezessete mil, cinquenta e nove Reais e setenta e seis centavos), acrescido da multa de ofício (R\$ 837.794,82 — oitocentos e trinta e sete mil, setecentos e noventa e quatro Reais e oitenta e dois centavos) e juros moratórios calculados até a data da autuação (R\$ 1.095.767,73 — um milhão, noventa e cinco mil, setecentos e sessenta e sete Reais e setenta e três centavos).

4. O lançamento teve como enquadramento legal a legislação discriminada na folha de continuação do auto de infração (fls. 207).

5. Cientificada do auto de infração por via postal (fls. 218) e por edital (fls. 250), o contribuinte apresentou, em 02/01/2002, a impugnação de fls. 01/30, aduzindo, em síntese, que:

5.1. Houve cerceamento ao exercício do direito de defesa, pois a Impugnante não teve acesso aos autos do processo administrativo em relação aos quais tem que se defender. Na realidade, em decorrência da lavratura de dezenas de milhares de autos de infração em um período de cerca de 10 dias, até o acesso ao prédio do Ministério da Fazenda restou prejudicado. Aliás, segundo informação obtida no plantão fiscal da própria SRF, estes autos de infração sequer teriam sido autuados, impossibilitando o acesso dos contribuintes aos autos e o pleno exercício do direito de defesa. Assim, impõe-se a concessão de vistas aos autos, com a reabertura do prazo para apresentação de impugnação.

5.2. A nulidade da autuação deve ser reconhecida em face dos seguintes vícios:

5.2.1. A lavratura em foco foi emitida sem a participação do servidor legalmente habilitado, vez que empreendida com base em procedimento automático (*factum machinae*). De fato, o Impugnante foi autuado em decorrência de flagrante incompetência do sistema mecanizado da Secretaria da Receita Federal em localizar ou distinguir os pagamentos informados em DCTF;

5.2.2. Era imperiosa a intimação prévia do contribuinte, na esteira das normas veiculadas no art. 149, inciso III, do CTN, no art. 835 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n.º. 3.000, de 26 de março de 1999 — RIR/99, e no art. 3º da Instrução Normativa SRF no. 94/97. Frise-se, por pertinência, que a auditoria interna da DCTF deveria sempre ser realizada por servidor competente, e nunca de forma automatizada, pois o termo auditoria tem sua origem etimológica no termo latino *auditum*, de significado notório de audição;

5.2.2.1. A IN SRF no. 94/97 dispõe que o AFRF responsável pela revisão da declaração deverá intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre qualquer falha nela detectada. Esta instrução somente poderá ser dispensada se a infração estiver claramente demonstrada e apurada. Logo, a dispensa da audição do contribuinte, por constituir exceção, há que ser justificada e motivada, o que não se verifica no presente caso.

5.2.3. A revisão de ofício da DCTF, que não efetivamente realizada por servidor competente, também não pode ser feita pelo Delegado de Julgamento da DRJ, pois o mesmo incompetente para tanto. Ademais, este procedimento acarretaria evidente supressão de um grau de jurisdição, vedado em nosso ordenamento jurídico;

5.2.4. A emissão automática da autuação em testilha, que formaliza exação relativa a tributos já pagos pelo Impugnante, fere os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência. Frise-se que é evidente a afronta ao princípio da eficiência, pois a formalização de auto de infração relativo a créditos tributários já extintos pelo pagamento é, por óbvio, insuscetível de prosperar;

5.2.5. A cobrança de valores já pagos pelo contribuinte, como ocorreu no caso vertente, dá azo à condenação do pagamento em dobro do valor indevidamente exigido, conforme preceitua o art. 1.531, caput, do Código Civil;

5.2.6. A autuação lavrada contra o Impugnante demonstra o caos administrativo, em absoluta ofensa ao princípio da economicidade, ventilado no art. 6º, inciso X, do Código de Defesa do Consumidor;

5.2.7. Caracteriza abuso de autoridade o procedimento adotado pela autoridade administrativa na emissão da presente autuação, pois restou descumprida a letra da lei, não tendo sido executada qualquer revisão de lançamento, com a necessária verificação da documentação e sem que tenham sido solicitados os esclarecimentos quando necessários, os quais demonstrariam que o valor exigido foi devidamente recolhido ao Erário;

5.2.8. Em adição, a conduta promovida em face da Defendente, que consistiu na emissão de auto de infração com o fito de cobrar crédito tributário já quitado (em razão da inexistência de ato do servidor público no trabalho de revisão do lançamento), configura, em tese, o crime tipificado no art. 316 do Código Penal;

5.2.9. A DCTF não pode ser entendida como efetiva confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos nela arrolados, nos casos em que o contribuinte comunica a competente extinção dos mesmos, como ocorreu no caso sob análise, na esteira da norma veiculada no art. 354 do Código de Processo Civil (regra da indivisibilidade da confissão). Ademais, não há qualquer prova nos autos de que os pagamentos informados na DCTF não tenham sido efetivamente empreendidos, o que afasta a aplicação da disciplina ventilada no art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, pois não há qualquer diferença apurada;

5.2.10. Por outro lado, o inciso I do art. 149, do CTN, impõe que qualquer revisão de lançamento só possa ser efetuada quando autorizado por lei. Ora, se a própria DCTF jamais foi instituída por lei, é evidente a sua insubmissão à revisão do lançamento;

5.2.11. A autuação em foco também afronta as normas veiculadas no art. 3º da Lei n.º 9.784/99, especialmente no tocante ao devido respeito que deve ser dispensado ao Administrado, com o respectivo dever de facilitar o exercício de seus direitos, dando-lhe ciência da tramitação de processos, bem como de garantir-lhe o direito a apresentar documentos, o que pressupõe sua prévia intimação. No caso vertente, ao invés de facilitar o exercício dos direitos dos Contribuintes, a autoridade fiscal, por mero factum machinae, atribui-lhe a pecha de devedor, quando na realidade nada deve. Ademais, frise-se que o factum machinae não se equipara a ato jurídico, pois qualquer ato pressupõe vontade atada à inteligência humana;

5.2.12. De outra sorte, verifica-se também a violação ao texto legal, na medida em que é simplesmente impossível ao contribuinte obter vista dos supostos processos administrativos gerados pelos autos de infração lavrados eletronicamente, seja pelas filas intermináveis que se iniciam durante a madrugada, seja porque os agentes administrativos se recusam a prestar atendimento, sob a kafkiana alegação de que "não é permitida vista do processo...".

5.3. No mérito, é certo que a exação em comento restou extinta pelo pagamento, na forma do art. 156, inciso I, do CTN. Assim, não merecem prosperar tais montantes.

5.4. O pedido é pela concessão de vista aos autos, com a competente reabertura do prazo para apresentação de defesa. Em caráter subsidiário, solicita-se o cancelamento da autuação, em decorrência da comprovação do pagamento integral da exação. Por fim, pleiteia-se, com fulcro nos vícios deduzidos na peça de defesa, a nulidade da lavratura.

6. O órgão competente efetuou a revisão de ofício do lançamento, considerando improcedente a exigência referente aos seguintes pagamentos não-localizados / compensações com DARF sem processo comprovadas (fls. 228/248):

(...)

8. Em razão da revisão de ofício acima referida, o crédito tributário constituído foi retificado nos seguintes termos:

	<b>CONSTITUÍDO</b>	<b>EXONERADO</b>	<b>MANTIDO</b>
<b>IRRF</b>	R\$ 1.117.059,76	R\$ 1.115.574,01	R\$ 1.485,75

  

	<b>CONSTITUÍDO</b>	<b>EXONERADO</b>	<b>MANTIDO</b>
<b>MULTA VINCULADA</b>	R\$ 837.794,85	R\$ 836.680,53	R\$ 1.114,32

O Acórdão da DRJ, por sua vez, manteve a revisão de ofício, exonerando a esmagadora maioria do valor autuado. Nessa ocasião, afastou todas as preliminares, apontando o estreito deslinde do PAF, desde a autuação do Contribuinte. No mérito, analisou a quantia remanescente da revisão de ofício do lançamento, pelo que concluiu em não exonerar o valor ainda sob debate (R\$ 1.485,75). Por fim, afastou a aplicação da multa de 75%, tendo em vista a incidência da retroatividade benéfica. Transcrevo alguns de seus trechos que entendo por mais relevantes.

11.3.8. Deste modo, verifica-se que o contribuinte cometeu evidente impropriedade no preenchimento da DCTF, que acabou ensejando a lavratura da presente autuação, calcada na não-localização dos recolhimentos indicados pelo contribuinte em DCTF para extinguir diversos créditos tributários de IRRF.

11.3.9. Assim, evidenciado que o motivo determinante para a emissão da autuação residiu em conduta praticada pelo contribuinte, são totalmente descabidas as alegações fundadas na suposta incompetência da SRF em efetuar a apuração dos créditos declarados em DCTF, as aventadas ofensas a princípios constitucionais, a alegada existência de abuso de autoridade, a cogitada ocorrência do delito insculpido no art. 316 do Código Penal e a pleiteada indenização prevista no art. 1.531, caput, do Código Civil.

11.3.10. Ademais, o procedimento de revisão de ofício empreendido pela EQAAR/DICAT/DERAT/SPO, com a minuciosa e detida análise de todos os documentos acostados à defesa protocolizada pelo Autuado, demonstram, de forma incontestada, a seriedade e regularidade da conduta adotada pela SRF na apuração do quantum debeat, evitando-se a cobrança de valores já extintos por pagamentos, mesmo que não informados corretamente à SRF em DCTF.

(...)

12.4. Analisando-se o quadro supra, verifica-se que os recolhimentos integralmente alocados não são aptos a fundar subseqüentes compensações, vez que inexistente o indébito. Ademais, os valores disponíveis dos demais DARF arrolados na tabela supra foram suficientes para a retificação da exação correlata (IRRF 1708 - 01-02/97 exigido: R\$ 526,35; IRRF 1708 - 01-02/97 compensado: R\$ 93,82; IRRF 1708 - 01-02/97 remanescente: R\$ 432,53), já empreendida na revisão do lançamento, não havendo reparos a serem feitos no montante remanescente da revisão de ofício.

(...)

13.2. Entretanto, a exigência desta multa de ofício deve ser revista, em face da derrogação introduzida pelo art. 18 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, conforme abaixo transcritos:

(...)

13.3. Reforce-se, por pertinência, que o art. 18 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, derogou o art. 90 da MP no 2.158-35, de 2001, estabelecendo que o lançamento de ofício de que trata esse artigo limitar-se-ia à imposição de multa isolada nos casos de Declaração de Compensação DCOMP cujo conteúdo seja comprovadamente falso ou em que se considere a mesma não-declarada com fulcro no art. 74, §12, inciso II, da Lei no. 9.430/96, o que não ocorre no presente caso, que se refere, após a revisão de ofício, a compensações incomprovadas informadas em DCTF.

13.4. Assim, tratando-se de compensações informadas em DCTF não-comprovadas, como ocorre no caso sob análise, a multa de ofício exigida deve ser revista, tendo em vista a retroatividade da legislação mais benigna ao contribuinte, prevista no art. 106, inciso II, letra 'c', do Código Tributário Nacional.

(...)

14. 14. De todo o exposto, voto:

\* pelo indeferimento da dilação do prazo para apresentação de defesa, vez que restou incomprovado o aventado óbice ao exercício do direito de vista dos autos;

\* pelo indeferimento do pedido da nulidade da autuação, em face da regularidade formal do lançamento;

\* pela procedência parcial do lançamento remanescente da revisão de ofício, conforme quadro demonstrativo abaixo:

	REVISÃO DE OFÍCIO	EXONERADO	MANTIDO
IRRF	R\$ 1.485,75	R\$ 0,00	R\$ 1.485,75
MULTA VINCULADA	R\$ 1.114,32	R\$ 817,17	R\$ 297,15

Já o Recurso Voluntário, o Contribuinte alega, essencialmente, inexistir a indicação da alocação dos valores compensados a outros débitos. Transcrevo os principais trechos, dada à síntese recursal:

Ocorre que apesar do criterioso trabalho de revisão, que resultou na exoneração de quase todo o crédito tributário anteriormente constituído, a parte que remanesceu, vinculada também a compensações, mereceu fundamentação com a qual não pode concordar a Recorrente, uma vez que não há nos autos a comprovação/demonstração da alocação dos valores compensados a outros débitos, e que retirariam o direito da Recorrente A sua utilização, nos termos em que informados na DCTF, e comprovadas quando da impugnação.

(...)

Ocorre que as fls. indicadas não permitem identificar a quais créditos tributários foram alocados os valores, já que o print juntado não diz nada além da situação do valor como "alocado". Em resumo, não há como o Recorrente saber qual débito teria sido beneficiado com a alocação, especialmente se débitos anteriormente declarados em DCTF.

Trata-se, portanto, de confronto entre a prova adotada pela administração tributária — relatório do sistema de controle com indicação da alocação do débito, e a apresentada pelo contribuinte na ocasião da impugnação — os DARF's indicados nas DCTF's como compensados.

Ora, nas DCTF's dos períodos a que se referem os DARF's apresentados como recolhidos a maior, não há indicação de que os valores fossem devidos, seja nas originais, seja nas retificadoras, quando fosse o caso. Contudo, considerando que são incompatíveis com a quantidade de documentos a ser analisados, os montantes abaixo foram recolhidos pela Recorrente:

Valor	Venc.	Juros - %	Juros - \$	Multa 20%	Total
R\$ 74,47	22/01/97	209,07%	R\$ 155,70	R\$ 14,89	R\$ 245,06
R\$ 11,34	29/01/97	209,07%	R\$ 23,70	R\$ 2,27	R\$ 37,31
R\$ 432,53	05/02/97	207,40%	R\$ 897,07	R\$ 86,51	R\$ 1.416,11
R\$ 189,55	05/02/97	207,40%	R\$ 393,13	R\$ 37,91	R\$ 620,59
R\$ 707,89			R\$ 1.469,60	R\$ 141,58	R\$ 2.319,07

Portanto, o presente Recurso Voluntário restringe-se ao crédito tributário no valor de R\$ 777,86 (setecentos e setenta e sete reais e oitenta e seis centavos), cuja origem assim se explica: na DCTF original, entregue em 23 de janeiro de 1997 (doc. 01), foi declarado como devido o valor de R\$ 2.099,14 (dois mil, noventa e nove reais e quatorze centavos) sob o código 0588. Em 2 de abril de 1997 foi apresentada DCTF retificadora (doc. 02), indicando para o mesmo código o valor de R\$ 1.321,28 (hum mil, trezentos e vinte e um reais e oito centavos). A diferença entre os dois valores é exatamente R\$ 777,86 (setecentos e setenta e sete reais e oitenta e oito centavos), valor esse que foi compensado, estando devidamente comprovado, razão pela qual deve ser provido o presente Recurso Voluntário.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, contudo não atende aos requisitos intrínsecos de admissibilidade, portanto, dele não conheço, conforme será explanado nas linhas vindouras.

### Da inovação de argumentos em segunda instância

Compulsando os autos, percebe-se de imediato que o tema central abordado no Recurso Voluntário (qual seja, a ausência de apontamento dos valores compensados a outros débitos) não foi objeto de análise na DRJ de origem. Tampouco constaram nas razões de Impugnação em primeira instância.

A questão afeita à retificação da DCTF e seus débitos declarados nunca foi abordada na exordial, sendo tema trazido à baila apenas em sede recursal.

Nota-se, pois, que o instrumento recursal não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível, há interesse recursal, o Contribuinte detém legitimidade, inexistente fato impeditivo ou modificativo do poder de recorrer; mas, em contra fluxo, existe fato extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada em Impugnação e constante no Recurso Voluntário.

Portanto, não conheço do Recurso Voluntário, deixando de apreciar a referida matéria inovada, inclusive, para evitar supressão de instância. Ressalto, pois, que a possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual dispõe:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

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:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei n.º 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:

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 n.º 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a exordial defensiva, contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer de inovação recursal.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não recorrida. Se não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação.

Nesse sentido, o Egrégio CARF tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, a teor dos Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.ª Turma/CSRF), 3301-002.475 (3.ª Seção/3.ª Câmara/1.ª Turma Ordinária) e 3402-004.013 (4.ª Câmara/2.ª Turma Ordinária).

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário, com a conseqüente manutenção da decisão de origem.

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira

