



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13819.902083/2015-95
ACÓRDÃO	3302-014.765 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 13/09/2016

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A Autoridade Tributária deve examinar todos os documentos acostados ao processo de forma sistemática para verificar se existem indícios razoáveis do direito pleiteado, antes de concluir pela necessidade ou não de aprofundar a análise por meio de diligência à Unidade Preparadora da Receita Federal.

A interpretação estritamente literal da legislação pode conduzir ao cerceamento do direito de defesa do contribuinte, quando se sabe que a interpretação das normas deve ser realizada de forma conjunta entre os critérios hermenêuticos, como o critério teleológico, sistemático, histórico, analógico, sociológico e autêntico (mens legis), e sempre em busca da verdade material, bem como dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e outros, como preconiza o art. 2º da Lei nº 9784/99 (lei de aplicação subsidiária ao Decreto nº 70.235/72).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, determinando o retorno do processo para novo julgamento, dessa vez superando meros requisitos formais e adentrando ao mérito do direito pleiteado. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.761, de 21 de agosto de 2024, prolatado no julgamento do processo 13819.900593/2016-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Catarina Marques Morais de Lima (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que reconheceu parcialmente o crédito pleiteado. Foi reconhecido R\$ 15.331.692,05 (quinze milhões, trezentos e trinta e um mil, seiscentos e noventa e dois reais e cinco centavos) de um total de R\$ 16.165.539,17 (dezesseis milhões, cento e sessenta e cinco mil, quinhentos e trinta e nove reais e dezessete centavos). O pedido é referente ao PER original nº 31463.80045.251114.1.1.17-0004 (retificado pelo PER nº 05957.28404.190315.1.5.17-6245).

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA EMPRESAS EXPORTADORAS. DIREITO CREDITÓRIO. APURAÇÃO DE VALORES.

Não conterà ementa o acórdão resultante de julgamento de processo administrativo fiscal decorrente de despacho decisório emitido por processamento eletrônico (inciso II do art. 2º da Portaria RFB nº 2.724/2017).

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário solicitando o provimento do presente Recurso Voluntário para que seja reformado o acórdão recorrido, reconhecendo-se o direito da Recorrente ao valor integral do crédito de Reintegra pleiteado e, caso assim não entenda, requer sejam os autos baixados em diligência, para apuração do direito creditório pleiteado, com a intimação da Recorrente para apresentação dos documentos que se entendam necessários à sua realização, em estrita observância ao Princípio da Verdade Material.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DO ACÓRDÃO DA DRJ

Alega o recorrente que é flagrante a nulidade do Despacho Decisório e do acórdão proferido pela DRJ, com base nos seguintes fundamentos:

Conforme já exposto na Manifestação de Inconformidade apresentada, **a Fiscalização não aceitou mais de 2.600 das Notas Fiscais apontadas pela Recorrente, por considerar que elas não teriam sido relacionadas à DE – Exportação Direta.**

(...)

Assim, em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente pleiteou a reforma do Despacho Decisório, para que fosse reconhecido o seu direito ao valor integral do crédito Reintegra em análise. **Caso não fosse esse o entendimento, requereu, com fundamento no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/721, a realização da necessária diligência.**

Entretanto, mais uma vez não foi observado pela d. decisão ora recorrida o Princípio da Verdade Material, inclusive porque ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, **a C. 8ª Turma de Julgamento da DRJ04/PE, indeferiu o pedido de diligência, por considerá-lo não formulado, em razão de suposto não cumprimento de algumas formalidades.**

Em outras palavras, apegando-se a excesso de formalismo que devem ser sopesados com o Princípio da Verdade Material, a d. decisão recorrida cerrou os olhos e considerou não formalizado o pedido de diligência, imprescindível ao deslinde do feito.

Na realidade, a autoridade julgadora confunde formalismo com excesso de rigorismo.

Outrossim, mais adiante, apesar de manifestar que os documentos apresentados pela Recorrente se prestariam a demonstrar a natureza de todos os RE's objeto do pedido de restituição, **a d. decisão recorrida entendeu que não teriam sido atendidas as disposições da IN RFB nº 1.300/2012, em especial dos artigos 35 e 35-B,** pois haveria, supostamente, deixado de apresentar documentos hábeis à comprovação de parte do crédito Reintegra.

Ora, como pode a Turma Julgadora indeferir o pedido da Recorrente pela realização de diligência, por entender suficientes à análise do pleito os documentos por ela juntados e, ao mesmo tempo, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade pela suposta ausência da documentação comprobatória do direito creditório em análise?

E, ainda, o r. acórdão recorrido alega que a Recorrente deveria ter atendido as disposições dos arts. 35 e 35-B da IN 1300/2012, **sem, contudo, esclarecer quais delas teriam deixado de ser atendidas.**

E nem poderia ser diferente, uma vez que a Recorrente cumpriu todas as determinações dos dispositivos suso mencionados.

Ainda assim, **se os julgadores consideraram não suficientemente demonstrada a existência do crédito, deveriam, como requerido pela Recorrente, ter convertido o julgamento em diligência,** para a verificação dos fatos alegados.

De fato, **o direito creditório a que a Recorrente faz jus é de fácil comprovação, não sendo material e legalmente admissível sua negativa,** cabendo à autoridade julgadora determinar diligência para o fim de efetivamente confirmá-lo.

(...)

É evidente, então, que a negativa de concessão de oportunidade de apresentar as provas consideradas necessárias à comprovação do direito creditório, por excesso de rigorismo, não somente fere o Princípio da Verdade Material, como também tolhe o direito de ampla defesa da ora Recorrente, importando em nulidade do ato, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/724.

Vejamos o teor da decisão da DRJ, objeto de pedido de declaração de nulidade:

Pedidos

Realização de diligência

Na folha 8, a Manifestante solicitou que fosse realizada diligência para que se apure a correção do crédito pleiteado pela empresa FORD.

O Decreto nº 70.235/1976, Processo Administrativo Fiscal (PAF), no caput de seu art. 18, enfatiza que a Autoridade Julgadora poderá indeferir o pedido de diligência quando reputá-lo prescindível:

(...)

No presente caso, entendo que os documentos apresentados como paradigma já se prestam a demonstrar a natureza dos demais RE omitidos.

Ressalto, também, o conteúdo do inciso IV e do § 1º do art. 16 do PAF:

(...)

Do cotejo do pedido apresentado e dos requisitos contidos no inciso IV do art. 16 PAF, **claro fica que não foram expostos os motivos justificadores da realização da diligência, nem formulados quesitos referentes aos exames desejados. Por força do § 1º do mesmo artigo, o pedido deve ser considerado não-formulado.**

Ainda, os questionamentos serão pontos a serem especificamente abordados no âmbito deste Voto.

Assim, pelo acima exposto e com base no inciso IV e no § 1º do art. 16 e no caput do art. 18 do PAF, **indefiro o presente pedido de realização de diligência por considerá-lo não-formulado e, se assim não fosse, prescindível.**

(...)

Mérito

Não-discriminação das notas fiscais em campo específico das DE vinculadas ao PER de interesse

Nas folhas 5 a 7, a Manifestante recorreu às disposições do art. 61 da IN SRF nº 28/1994 e à não-aplicabilidade das disposições da Notícia Siscomex nº 8/2013 para comprovar a forma de apresentação das notas fiscais para justificar as inconsistências detectadas.

O caput do art. 61 da IN SRF nº 28/1994 traz os seguintes ditames:

Art. 61. Nos despachos de exportação com mais de dez Notas Fiscais vinculadas, cuja identificação pormenorizada desses documentos, na declaração, tornar-se difícil ou impraticável, poderá ser utilizada Relação de Notas Fiscais para o registro consolidado desses documentos no Sistema.

(...)

Ao me debruçar sobre a Relação de Notas Fiscais, Declarações de Exportação e Registros de Exportação com inconsistências apuradas, entre as folhas 287 e 323, observo que **em vários despachos de exportação as respectivas DE desatenderam à flexibilidade trazida pelo caput do art. 61 da IN SRF nº 28/1994, tais como no caso das DE nº 2120154765/2, que teve uma nota fiscal associada, nº 2120217559/7, que teve duas notas fiscais associadas, nº 2120154888/8, que teve quatro notas fiscais associadas, nº 2120154818/7, com cinco notas fiscais, e nº 2120154930/2, com sete notas fiscais vinculadas.**

A identificação pormenorizada das demais 2.646 notas fiscais identificadas na Relação referenciada no parágrafo imediatamente anterior nas declarações e registros necessários aos respectivos despachos de exportação, **quantidade superior ao mínimo de dez notas fiscais prevista** no caput do dispositivo imediatamente acima, poderia ser considerada como uma tarefa difícil ou impraticável, e **justificaria o uso da “Relação de Notas Fiscais” para consolidação destes documentos.**

Logo, **a alegação da Manifestante**, a respeito da adequação das disposições do caput do art. 61 da IN SRF nº 28/1994 ao caso da empresa FORD, **não é totalmente pertinente.**

A Notícia Siscomex nº 8/2013 tem o seguinte conteúdo:

(...)

A aplicação das determinações contidas no caput do art. 61 da IN SRF nº 28/1994 ocorreu no quarto trimestre de 2011. A Notícia Siscomex nº 8/2013 apenas veio a ser publicada em 03/05/2013, numa data posterior à ocorrência das exportações.

Portanto, alinho-me ao entendimento de não-aplicação da Notícia Siscomex nº 8/2013 à matéria.

Contudo, impendem de análise os demais requisitos consubstanciados nos §§ do art. 61 da IN SRF nº 28/1994, em sua redação original:

Art. 61. Omissis

§ 1º A relação de que trata este artigo terá numeração sequencial por estabelecimento da empresa exportadora, que deverá ser registrada, no SISCOMEX, no momento da apresentação da declaração para despacho, no campo reservado à indicação do número e da série da Nota Fiscal.

§ 2º A Relação de Notas Fiscais será entregue juntamente com os documentos pertinentes ao despacho e deverá conter, pelo menos:

I - a identificação do exportador e do despacho; e

II - a indicação da quantidade de Notas Fiscais correspondentes ao despacho e de seus números, série e datas de emissão.

Tomo por base os documentos acostados pela Manifestante a título de exemplo de um conjunto de produtos exportados beneficiado pelo Reintegra, RE nº 11/1447938-004 e Relação de Notas Fiscais nº 904684.

Na folha 123, é possível verificar que o conjunto de produtos foi incluído através da Relação de Notas Fiscais nº 904684 na DE nº 2111396847/8. No mesmo extrato, confirma-se que os RE nº 11/1447938-001 a 004 foram vinculados à referenciada DE.

Nas folhas 124 e 125, consta a Relação de Notas Fiscais nº 904684.

Entretanto há um problema vinculado à referida Relação de Notas Fiscais.

Dentre as características mínimas da Relação de Notas Fiscais, a mesma deveria conter “identificação do exportador”, “identificador do despacho”, “indicação da quantidade de notas fiscais correspondentes ao despacho” e “números, séries e datas de emissão das notas fiscais”.

Na Relação de Notas Fiscais não há a “identificação do exportador” e as “datas de emissão de emissão das notas fiscais”.

Na folha 5, a Manifestante esclarece que este é o procedimento adotado pela empresa FORD:

“Nota-se que os procedimentos adotados pela Impugnante estão em plena conformidade com o disposto na Instrução Normativa da SRF que trata do despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação.”

Por conseguinte, **à vista do acima narrado, entendo que a empresa FORD não adotou corretamente os procedimentos preconizados no inciso II do § 2º do art. 61 da IN SRF nº 28/1994**, delineando-se, então, a não-discriminação das notas fiscais em campo específico das DE vinculadas ao PER de interesse.

A partir da análise dos excertos acima transcritos, resta claro que a razão para a DRJ ter negado provimento à Manifestação de Inconformidade reside no fato de que, na Relação de Notas Fiscais, não há a “identificação do exportador” e as “datas de emissão das notas fiscais”.

Entretanto, observo que não há qualquer dúvida de que o exportador era a FORD MOTOR COMPANY (recorrente), já que os despachos de exportação estavam sendo registrados em seu nome. O extrato que a DRJ citou como exemplo, à fl. 123, traz essa informação:

SISCOMEX - EXPORTACAO 12/02/2014 15:03
 EXTRATO DE DECLARACAO DE DESPACHO NRO.: 2111396847/8 GL

SITUACAO DESPACHO: EMITIDO COMPROVANTE DE EXPORTACAO
 UNID.DESP.: 051.7602 RECINTO: 551.1404 SETOR: 001 UNID.EMB./TRANSP: 051.7602
 03.470.727/0016-07 FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
 USUARIO RESPONSAVEL DDE: 284.037.385-87 REPR. LEGAL: 284.037.385-87
 VIA: 01 (MARITIMA) IDENTIF.VEICULO: SEPANG EXPRESS
 NACIONALIDADE EMBARCAÇÃO: _____ CODIGO EMBARCAÇÃO: _____
 DATA VALIDADE EMBARQUE: 25/02/2012 (1)

Tal afirmação é confirmada a partir do próprio Despacho Decisório, na ficha “Análise de Crédito” (fl. 287), onde não apenas consta a “identificação do exportador”, como também as “datas de emissão das notas fiscais”:

Relação de Notas Fiscais, Declarações de Exportação e Registros de Exportação com inconsistências apuradas

No quadro abaixo estão identificadas as inconsistências apuradas em relação às Notas Fiscais, Declarações de Exportação e Registros de Exportação indicados no PER/DICOMP. Em razão das inconsistências apuradas, as Notas Fiscais a seguir relacionadas não foram consideradas hábeis para comprovação do direito ao crédito e, portanto, foram desconsideradas, no todo ou em parte, na composição da base de cálculo do direito creditório.

Nr. Ordem	Dados da Nota Fiscal			Dados da Exportação			Inconsistências Apuradas
	CNPJ do Estabelecimento Emitente	Número da Nota Fiscal	Data de Saída da Nota Fiscal Eletrônica	Declaração de Exportação	Registro de Exportação	Declaração Simplificada de Exportação	
1	03.470.727/0016-07	129924	08/12/2011	2120081044/9	12/0039470-016	-	M
2	03.470.727/0016-07	129925	08/12/2011	2120079933/0	12/0039462-016	-	M
3	03.470.727/0016-07	129926	08/12/2011	2120081044/9	12/0039470-016	-	M
4	03.470.727/0016-07	129927	08/12/2011	2120081044/9	12/0039470-016	-	M
5	03.470.727/0016-07	129928	08/12/2011	2120079933/0	12/0039462-016	-	M

Essa legenda do código de inconsistência M significa “Nota Fiscal não relacionada à DE - Exportação direta”, conforme consta à fl. 323. No entanto, observo que esta nota fiscal está sim relacionada na DE, nos termos do art. 61, § 1º, da IN SRF nº 28/1994:

Art. 61. Nos despachos de exportação com mais de dez Notas Fiscais vinculadas, cuja identificação pormenorizada desses documentos, na declaração, tornar-se difícil ou impraticável, poderá ser utilizada **Relação de Notas Fiscais** para o registro consolidado desses documentos no Sistema.

§ 1º A relação de que trata este artigo terá numeração sequencial por estabelecimento da empresa exportadora, que deverá ser registrada, no SISCOMEX, no momento da apresentação da declaração para despacho, no campo reservado à indicação do número e da série da Nota Fiscal.

Basta que se verifique novamente, como exemplo, o extrato que a DRJ citou como exemplo, à fl. 123:

SISCOMEX - EXPORTACAO 12/02/2014 15:04
 EXTRATO DE DECLARACAO DE DESPACHO NRO.: 2111396847/8 GM

RELACAO DE R.E. DO DESPACHO:
 11/1447938-001 A 004

RELACAO DE NOTAS FISCAIS POR ESTABELECIMENTO:
 ESTABELECIMENTO: 03.470.727/0016-07
 00904684 A 00904684

VOLUMES POR ESPECIE/QTDE/MARCAÇÃO:
 99 OUTROS 81 FORD CONFORME LISTA NR 904684

Observa-se que a Relação de Notas Fiscais possui numeração sequencial (904684) e consta a identificação do estabelecimento (03.470.727/0016-07), ao contrário do que afirma a DRJ. O único requisito não atendido seria a ausência da indicação das “datas de emissão das notas fiscais” na relação vinculada a esse despacho de

exportação, juntada às fls. 124 e 125; no entanto, como já dito, essa informação foi prestada pelo recorrente ao preencher o PER/DCOMP, como visto no Despacho Decisório, na ficha “Análise de Crédito” (fl. 287 e seguintes).

Assim, confirma-se o argumento do recorrente de que a DRJ foi extremamente formalista em sua decisão, deixando de buscar a verdade material do caso, atendo-se exclusivamente a uma mera irregularidade, que não trouxe qualquer prejuízo aos controles do Fisco e cujas informações omitidas constavam do documento principal analisado pela Fiscalização, qual seja, o PER/DCOMP.

O caso seria passível de saneamento até mesmo pela diligência solicitada pelo recorrente e, erroneamente, considerada não formulada pela DRJ. Ora, da Manifestação de Inconformidade restava evidente os fatos e o questionamento que deveriam ser resolvidos por diligência, bastando uma mera intimação ao contribuinte para complementar a Relação de Notas Fiscais com as datas de emissão das notas fiscais.

A alegação da DRJ de que o contribuinte não havia formulado um quesito não pode prosperar, assim como a afirmação de que seria prescindível. Mesmo que o contribuinte não a tivesse solicitado, deveria a DRJ ter assim procedido de ofício, para buscar sanar a informação, tendo em vista que não se tratava de suprir deficiência probatória, mas sim de investigar os fatos, tendo em vista que o contribuinte já havia apresentado indícios suficientes de que teria cumprido com suas obrigações acessórias.

Ao não examinar todos os documentos acostados aos autos de forma sistemática, o que deveria levar à conclusão pela necessidade de aprofundar a análise por meio de diligência à Unidade Preparadora da Receita Federal, a DRJ cerceou o direito de defesa do contribuinte. Sua interpretação do disposto na IN SRF nº 28/1994 foi estritamente literal, quando se sabe que a interpretação das normas deve ser realizada de forma integrada a outros critérios hermenêuticos, como o critério teleológico, sistemático, histórico, analógico, sociológico e autêntico (*mens legis*), e sempre em busca da verdade material, bem como dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e outros, como preconiza o art. 2º da Lei nº 9784/99 (Lei de aplicação subsidiária ao Decreto nº 70.235/72):

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade, proporcionalidade**, moralidade, **ampla defesa**, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; (...); **VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;** VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; **VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;** **IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar**

adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados; **XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige**, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, determinando o retorno do processo para novo julgamento, dessa vez superando meros requisitos formais e adentrando ao mérito do direito pleiteado.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de acolher a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, determinando o retorno do processo para novo julgamento, dessa vez superando meros requisitos formais e adentrando ao mérito do direito pleiteado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator