



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13830.000741/2003-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1001-000.545 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria PER/DCOMP
Recorrente MARILAN ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

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 n° 70.235/72.

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, §§ 4° e 5° do Decreto n° 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a proposta de diligência suscitada pelo conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, vencido também o conselheiro José Roberto Adelino da Silva, que votou pela diligência. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros José Roberto Adelino da Silva e Eduardo Morgado Rodrigues, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

(Assinado Digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente), Edgar Bragança Bazhuni, José Roberto Adelino da Silva e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação, de 14/05/2003, e-fl. 03) através da qual o contribuinte pretende compensar débitos de sua responsabilidade com créditos decorrentes de pagamentos indevidos de Cofins (código de receita: 2172), PIS (código de receita: 8109) e IRPJ (código de receita: 2362), efetuados em 13/12/2002, 13/12/2002 e 31/10/2000, nos valores de R\$ 1.000,00, R\$ 500,00 e R\$ 2.108,28, respectivamente (fl. 02).

O pedido foi deferido parcialmente, conforme Despacho Decisório (e-fl. 07), que analisou as informações e reconheceu parcialmente o direito creditório (créditos decorrentes de pagamentos indevidos de Cofins e PIS). O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, a qual foi analisada pela Delegacia de Julgamento (DRJ Ribeirão preto) (e-fl. 337/347).

Pela precisão na descrição dos fatos seguintes, reproduzo a seguir o Relatório constante do Acórdão da DRJ Ribeirão Preto (e-fls. 337/347):

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face de Despacho Decisório, em que foi apreciada a Declaração de Compensação (DCOMP) de fl. 01, protocolizada em 14/05/2003, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débitos de sua responsabilidade com créditos decorrentes de pagamentos indevidos de Cofins (código de receita: 2172), PIS (código de receita: 8109) e IRPJ (código de receita: 2362), efetuados em 13/12/2002, 13/12/2002 e 31/10/2000, nos valores de R\$ 1.000,00, R\$ 500,00 e R\$ 2.108,28, respectivamente (fl. 02).

A análise da liquidez e certeza dos créditos utilizados na DCOMP, bem como a sua suficiência para a extinção dos débitos nela declarados, foi efetuada pela DRF em Marília/SP, no Despacho Decisório nº 2007/352, fls. 27/34, através do qual a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 1.500,00, homologando, até o limite do crédito reconhecido, as compensações efetuadas. As fls. 84/86, restando saldo devedor conforme documento de fl. 93 dos autos.

Cientificada do Despacho Decisório, em 19/10/2007 (fl. 101), a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a manifestação de inconformidade de fls. 102/105, acompanhada dos documentos de fls. 106/163, na qual alega, em síntese, que: a) o direito creditório quanto ao PIS e a Cofins foi totalmente homologado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; b) já o direito creditório do IRPJ foi reconhecido parcialmente, sendo intimada a recorrente a recolher o restante aos cofres públicos no prazo de 30 dias após a intimação; c) a requerente efetuou, em 13/12/2002, o pagamento de PIS (código: 8109), no valor de R\$ 146.733,01, sendo que o devido era R\$ 146.233,01, resultando uma diferença no montante de R\$ 500,00; d) a requerente

efetuou, em 13/12/2002, o pagamento de Cofins (código: 2172), no valor de R\$ 675.921,57, quando o devido era R\$ 674.921,57, resultando pagamento a maior na cifra de R\$ 1.000,00; e) conforme DCTF do 3º trimestre de 2000, o total do débito principal apurado de IRPJ estimativa foi de R\$ 40.643,95. Desse total, R\$ 7.229,09 foi depositado judicialmente em 31/10/2000. A contribuinte compensou também R\$ 5.348,93, relativo ao pagamento a maior de DARF, referente à competência de setembro/2000, conforme demonstrativo de DCTF. Dessa subtração, a requerente teria de recolher aos cofres públicos, via DARF, o valor de R\$ 28.065,93. No entanto, foi recolhido o valor de R\$ 35.295,02, ou seja, um valor a maior de R\$ 7.229,09; f) a requerente recolheu o valor de R\$ 7.229,09, mas não a título de IRPJ estimativa para ser levado A apuração anual do IRPJ; g) o contribuinte ficou com um saldo de DARF pago a maior no montante de R\$ 7.229,09, contudo, a partir de outubro do mesmo ano, o resultado fiscal e contábil da requerente passou a ser negativo, permanecendo o saldo a compensar do DARF pago a maior. Ao final, manifesta sua inconformidade, alegando ter um crédito apto a compensar de R\$ 3.009,36, relativo ao IRPJ de março de 2003, código: 2362, com vencimento em 30/04/2003.

É o relatório.

A decisão de primeira instância (e-fl. 337/347) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, por entender que no caso do recolhimento com valor superior àquele determinado pela legislação, estaria caracterizado um pagamento a maior, cabendo a sua restituição, se comprovado que não tivesse sido utilizado posteriormente. Como o contribuinte não trouxe aos autos as provas de que não teria utilizado contabilmente este excedente, não haveria como deferir a restituição de IRPJ seguida da compensação. Julgou imprescindível que viessem aos autos as provas, notadamente contábeis, tendo-se em vista que a contribuinte é pessoa jurídica sujeita ao regime do Lucro Real, para a qual a lei exige contabilidade regular.

Conforme legislação acima, a interessada deveria, considerando que é optante pelo lucro real, apuração anual, pagar mensalmente imposto devido por estimativa com base na receita bruta, com a aplicação de um percentual determinado. Poderia também suspender o pagamento desde que procedesse aos balancetes mensais, demonstrando que o valor acumulado já pago excedesse o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. No final do ano, o imposto apurado deveria ser deduzido dos pagamentos recolhidos sob esta sistemática.;

Do exposto, verifica-se que os pagamentos por estimativa de IRPJ são calculados conforme prevê a legislação. A despeito de terem natureza de antecipação do imposto de renda, fato gerador que só ocorrerá no final do período, a pessoa jurídica não pode fazer seus recolhimentos conforme bem entender, de acordo com sua disponibilidade econômica. Há uma legislação específica para seu cálculo, bem como previsão de multa isolada no caso do seu recolhimento a menor, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

No caso do recolhimento com valor superior àquele determinado pela legislação, estaria caracterizado um pagamento a maior, cabendo a sua restituição, se comprovado que não tivesse sido utilizado posteriormente.

De acordo com a DCTF do 3º trimestre de 2000, o total do débito principal apurado de IRPJ estimativa foi de R\$ 40.643,95. Desse total, a cifra de R\$ 7.229,09 foi depositada judicialmente em 31/10/2000. A contribuinte, ainda, compensou o montante de R\$ 5.348,93, relativo ao pagamento a maior de DARF, referente à competência de agosto/2000, conforme demonstrativo de DCTF (fl. 120). Dessa subtração, a requerente teria de recolher aos cofres públicos, via DARF, o valor de R\$ 28.065,93. No entanto, foi recolhido o valor de R\$ 35.295,02, ou seja, um valor a maior de R\$ 7.229,09 (fl. 116).

*Contudo, é preciso insistir que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, **confrontando-o com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente e análise da situação Mica**, de modo a se conhecer qual seria o montante de tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.*

*Em razão disso, a contribuinte deveria trazer, por ocasião do presente contencioso, justificativas lastreadas em documentos e lançamentos contábeis que identificassem, inequivocamente, que o valor pago a maior, relativo a estimativa do mês de setembro de 2000, não foi utilizado posteriormente em autocompensações, observe-se que, à época dos fatos, a contribuinte poderia proceder à autocompensação (sem requerimento à autoridade fiscal), desde que envolvidos tributos da mesma espécie e os débitos fossem posteriores aos indébitos, ou na própria composição do saldo negativo de **IRPJ** do ano calendário de 2000.*

Dai porque seria imprescindível que viessem aos autos as provas, notadamente contábeis, mesmo porque a contribuinte é pessoa jurídica sujeita ao regime do Lucro Real, para a qual a lei exige contabilidade regular.

Dentre outras provas, destacam-se: os registros contábeis do IRRF sob exame em conta do ativo "Imposto de Renda a recuperar", a expressão deste direito em Balanços ou Balancetes, a Demonstração do Resultado do Exercício, o oferecimento à tributação das receitas que ensejaram as retenções, os Livros Diário e Razão, etc., e ainda os registros no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), tudo a dar sustentação à veracidade do saldo negativo de IRPJ declarado.

Esclareça-se que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme dispõe o artigo 923 do RIR 999:

"Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 92)"

Registre-se que nos autos não constam os registros contábeis relativos às compensações do IRPJ devido nos períodos subsequentes à apuração do pagamento indevido sob exame (a partir de outubro de 2000).

Destarte, a juntada de documentos que demonstrem a efetividade e liquidez do crédito que a interessada aduz possuir e a comprovação de que referido crédito foi apurado e não tenha sido já utilizado em períodos subsequentes, de acordo com as normas legais, é obrigação da pretendente. A par disso, assim dispõe o Código de Processo Civil, art. 333:

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor". (grifei)

(...)

Cientificada da decisão de primeira instância em 14/11/2008 (e-fl. 357) a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 15/012/2008 (e-fl. 360), em que alega, em resumo, que o Acórdão ainda mantém a linha de raciocínio do Despacho Decisório citado anteriormente, apegando-se em compensação de saldo de IRPJ negativo, o que não procede; mas que anexa todos os documentos necessários à comprovação de seu direito creditório:

(...)

vii. Visto então que o pressuposto da compensação de créditos tributários deriva da certeza e liquidez daqueles, reforça-se então o direito creditório reconhecido pelo DARE pago e anexado, bem como sua contabilização em Diário e Razão, bem como comprovado todo o seu montante de compensação via PER/DCOMP's, temos então a clareza, e sua conseqüente certeza e liquidez, gerando então todo o direito ao crédito RECORRENTE, que então, não compensou nenhum indébito conforme alegado no Acórdão. (...)

(...)

viii. Notamos novamente que o Acórdão ainda mantém a linha de raciocínio do Despacho Decisório citado anteriormente, apegando-se em compensação de saldo de IRPJ negativo, o que não procede, e mesmo a RECORRIDA entendendo ser o crédito tributário um saldo negativo de IRPJ, a RECORRENTE ainda permanece com direito creditório, podendo compensá-lo ainda em exercícios subsequentes. A compensação da RECORRENTE fundamenta-se tão somente em compensação de saldo de DARF pago à maior, por pagamento errôneo, sendo líquido e certo o seu direito, bem como líquido e certo a sua compensação.

(...)

x. Em seu Acórdão, a **RECORRIDA** em suma, felizmente reconhece o saldo de DARF, de pagamento a maior, na ordem de R\$ 7.229,09. Porém ainda insiste que para o reconhecimento do direito creditório contra a Fazenda Nacional, é exigido a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento à maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações, **confrontando-o com registros contábeis e fiscais, com base na documentação pertinente e análise da situação Mica**, de modo a se conhecer qual seria o montante de tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado, trazendo ao contencioso, justificativas lastreadas em documentos e lançamentos contábeis que identificasse, inequivocadamente, o valor pago 5 maior.

xi. Pois bem, visando apensar provas fiscais e contábeis no contencioso, para definitivamente provar o direito creditório da **RECORRENTE**, conforme Livro Diário em anexo, ficam evidenciados os lançamentos contábeis de pagamento do IRPJ judicial (R\$ 7.229,09), e o pagamento do DARF de IRPJ R\$ 35.295,02 que originou o crédito devido ao pagamento maior.

• xii. Têm-se também, os lançamentos contábeis no dia 31/12/2000, no Diário e Razão, o saldo da conta IRPJ à Recuperar, num saldo de R\$ 479.560,96 no ano-calendário de 2000, sendo R\$ 7.229,09 como saldo de DARE pago a maior e, R\$ 12.578,02 referente à depósitos judiciais não utilizados em compensações, restando um saldo negativo de IRPJ de R\$ 459.753,85, compensado o valor de R\$ 148.113,58 em 09/2001 e R\$ 311.640,27 em 01/2003, referente ao Processo n° 13830.000050/2003-17.

xiii. No Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), torna-se claro na apuração do IRPJ em 12/2000, que há saldo de IRPJ a recuperar, evidenciando os saldos negativos de IRPJ. Consoante à isso, segue controle da época comprovando tais fatos.

xvii. A **RECORRIDA** ainda intima a **RECORRENTE** a provar que o crédito tributário apurado não tenha sido utilizado total ou parcialmente, garantindo o efetivo saldo de DARE para suportar a compensação dos débitos não homologados por Despacho Decisório e Acórdão. Com isso, prova-se o valor do lucro real em 12/2000, de R\$ 2.296.712,37 com cópias do LALUR e sua respectiva apuração de IRPJ, bem como sua respectiva contabilização no Livro Diário e Razão.

(...)

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

O recurso ao CARF é tempestivo, e portanto dele conheço.

Cabe assinalar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo (art. 74 da lei 9.430/96), fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações referentes ao crédito alegado e confrontar com análise da situação fática, de modo a se conhecer qual o tributo devido no período de apuração e compará-lo ao pagamento declarado e comprovado.

Nesse sentido o pedido de restituição de crédito não continha (no ato da apresentação da PERDcomp transmitida em 14/05/2003, e-fl. 03, e nem quando da apresentação da manifestação de inconformidade) os atributos necessários de liquidez e certeza, os quais são imprescindíveis para reconhecimento pela autoridade administrativa de crédito junto à Fazenda Pública, sob pena de haver reconhecimento de direito creditório incerto, contrário, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste sentido, com base no artigo art. 170 do CTN e art. 74 da lei 9.430/96 o pedido de restituição/compensação cujo crédito não foi comprovado deve ser indeferido. No mesmo sentido, assim ficou consolidado no Parecer COSIT n. 2/2015:

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário. (Destaquei)

Observo que no caso em apreciação nesta segunda instância o recorrente pretende trazer pela primeira vez documentos que comprovariam, segundo alega, seu crédito.

Conforme disposto nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, não se pode apreciar as provas que no processo administrativo o contribuinte se absteve de apresentar na 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.

Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Sujeito Passivo em trazer na manifestação de inconformidade e/ou antes da decisão de primeiro grau todos 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.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado Digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues

Na sessão de julgamento do processo em epígrafe, o D. Relator rejeitou em seu voto os documentos apresentados pela Contribuinte por ocasião de seu Recurso Voluntário sob o argumento de que o direito à produção probatória estaria precluído, em estrita aplicação do art. 16, §4º e §5º, do Decreto 70.235/72.

Com a devida vênia, discordo do Voto do Relator. Razão pela qual, entendi por bem declarar meu voto, especificando as razões que me levaram a divergir do posicionamento do ilustre Relator.

Pois bem, conforme cedo, em nosso sistema jurídico pátrio nenhuma norma paira sozinha no universo, mas, sim, se concilia com todas as demais perfazendo um ordenamento uno, coeso e harmônico.

Quer isto dizer que nenhuma norma pode ser interpretada apenas de forma isolada, devendo o hermeneuta, em seu trabalho, extrair de todas as acepções possíveis de determinado texto legal aquelas que permitam aplicação harmoniosa com as demais disposições pertinentes à mesma matéria.

Em outras palavras, dentre as várias interpretações possíveis de um dispositivo legal, deve-se buscar aquela que não entre em conflito com outra norma igualmente válida, sob pena de subversão da ordem jurídica.

Fixada essas premissas, cabe voltar a análise as normas vigentes relacionadas à questão da produção probatória.

O permissivo legal que fundamentou o Voto do Relator, art. 16 do Decreto 70.235/72, possui a seguinte redação:

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. (grifou-se)

Uma análise literal e isolada deste dispositivo permitiria concluir rigidamente que haveria a preclusão do direito à produção probatória após a apresentação da Impugnação, salvo nas hipóteses taxativas do §5º. Contudo, tal interpretação não deve ocorrer desta forma, vez que há outros elementos normativos atinentes a matéria que também devem ser considerados.

A Constituição Federal, norma de maior hierarquia em nosso ordenamento, estabelece no inciso LV de ser art. 5º os princípios do contraditório e da ampla defesa, nos seguintes termos:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Ao incluir o direito ao contraditório e a ampla defesa "*com os meios e recursos a ela inerentes*" no rol de direitos e garantias fundamentais, o legislador constituinte eleva-os ao mais alto grau de importância dentro de nosso ordenamento, restando claro a preponderância que tais direitos devem ter. E, assim, devem ser observados e operacionalizados pelas demais normas infraconstitucionais.

Não por acaso, tais princípios foram observados pela Lei 9.784/99, responsável por regular o Processo Administrativo Federal, que trouxe no bojo de seu art. 2º as seguintes disposições:

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, e à produção de provas à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; (...)(grifou-se)

Conforme se extrai, o legislador infraconstitucional não só incorporou expressamente os princípios constitucionais da legalidade, ampla defesa, contraditório e outros, como elencou uma série de critérios a serem observados na regulamentação e condução dos processos administrativos.

Desses critérios expressos acima, tem-se de forma bastante clara que as formalidades e restrições devem ser limitados ao estrito necessário para garantir a efetividade do processo em atender a finalidade pública.

Ora, as regras processuais formais visam dar ordem ao processo, permitindo que este cumpra com seus objetivos de forma eficiente, isto é, dentro da moralidade e proporcionando segurança jurídica no cumprimento do interesse público.

Contudo, a norma processual não pode se sobrepor ao próprio objetivo do processo, qual seja, a promoção da legalidade. Por oportuno esclarece-se que não se está a sugerir que as regras formais postas sejam mitigadas, mas sim que a interpretação do texto legal seja feita de forma a considerar a finalidade maior do processo, as regras formais não devem ser interpretadas de forma rigorosa a ponto de prejudicar o cumprimento de seu escopo.

Ainda, cumpre trazer a colação os termos do art. 38 da mesma Lei 9.784/99, que trata especificamente da produção probatória nos Processos Administrativos Federais:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer

diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Note-se que o texto legal diz expressamente que é permitido ao interessado apresentar ou requerer a produção de material probatório não só na fase instrutória, mas também antes da tomada da decisão.

Outrossim estabelece taxativamente que a prova só poderá ser recusadas quando ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Pois bem, retornando a ideia inicialmente tratada neste Voto de que as normas jurídicas devem ser interpretadas da forma mais harmônica possível, me parece que a interpretação restritiva do art. 16 do Decreto 70.235/72, para recusar de plano toda e qualquer prova apresentada pelo contribuinte após o protocolo da Impugnação/Manifestação de Inconformidade não se coaduna com as demais normativas já expostas.

Em verdade, a aplicação tão restrita assim da norma, não só implica na frontal negativa de vigência aos disposto da mais moderna Lei 9.784/99, como destoaria até mesmo dos objetivos maiores do Processo Administrativo Federal que é a revisão do ato administrativo fiscal e a garantia de que este se encontra dentro da legalidade.

Alias, faz-se oportuno lembrar que o Processo Administrativo Fiscal também se rege pelo princípio da busca pela verdade material, ou seja, a preponderância no interesse público é a solução jurídica mais adequada ao caso, independente dos excessos de formalidade.

Assim, ao meu ver, a melhor interpretação extraída da conjugação dos disposto quanto ao tema na Constituição Federal, Lei. 9.784/99 e Decreto 70.235/702 é aquela que não impõe óbice na apresentação de provas junto ao Recurso Voluntário, ou até mesmo em momento posterior prévio ao julgamento, desde que as provas não sejam ilícitas ou manejadas de má fé.

De forma semelhante tem decidido a 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recentes julgados, conforme se colaciona:

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

(Processo: 10880.004637/99-29. Rel. ANDRE MENDES DE MOURA. Data da Sessão: 14/09/2017)

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

(Processo: 16327.001227/2005-42. Rel. ADRIANA GOMES REGO. Data da Sessão: 08/08/2017)

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.

(Processo: 14098.000308/2009-74. Rel. GERSON MACEDO GUERRA. Data da Sessão: 19/06/2017)

Para melhor ilustrar, peço vênica para transcrever a parte final da fundamentação do Voto deste último julgado colacionado, de autoria da ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, designada Redatora para o Voto Vencedor:

"Os processos administrativos, portanto, devem atender a formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal.

(...)

Ao tratar do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, são as pertinentes considerações de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López:

Ao se levar às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto nº 70.235/72, estar-sei-a mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. (...)

Assim, revela destacar que a depender da situação é possível flexibilizar a norma, desde que evidentemente, a prova apresentada seja inconteste e nesse sentido independa da análise de uma instância inferior, eis que a preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. (...)

Na prática, quer nos parecer que, o direito à parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da justiça.

(Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Dialética, 2010, fls. 305 e 306.)

Diante de tais razões, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte**, determinando a baixa dos autos para que a Turma *a quo* aprecie os documentos apresentados pelo contribuinte."

Destarte, diante de todos os argumentos expedidos, entendo que as provas apresentadas em momento posterior ao da Impugnação/Manifestação de Inconformidade, podem, e devem, ser conhecidas, desde que não acarretem qualquer prejuízo processual as partes ou ao bom trâmite processual.

Ressalva-se que o Julgador ao analisar o recebimento de provas que eventualmente entenda serem ilícitas, meramente protelatórias, ou que sejam manejadas com o intuito de lesar a parte adversa tem o poder - e o dever - de recusá-las. Ou, ainda que não vislumbre qualquer má fé, mas tema por eventual supressão de instância ou direito ao contraditório, sempre pode recorrer a prerrogativa de baixar os autos em diligência para que seja oportunizada as providências necessárias para o resguardo do direito.

Nesta linha, considerando que no caso em tela as provas oferecidas pela Recorrente por ocasião do Recurso Voluntário não foram sequer analisadas pelo digno Relator, tampouco pela DRJ de origem, entendo por bem que seja os autos baixados em diligência para que a d. Autoridade Fiscal se pronuncie a respeito.

Desta feita, diante de tudo o que foi exposto, peço vênias ao Ilustre Conselheiro Relator para discordar de suas e encaminhar o meu VOTO no sentido de converter o presente julgamento em DILIGÊNCIA para que a unidade de origem proceda ao exame dos argumentos e da documentação apresentada junto com o Recurso Voluntário, confrontando-a com os demais já constante dos autos e, ainda, com outros dados disponíveis.

Para efetividade desse exame, a contribuinte poderá ser intimada a apresentar livros e documentos, sem prejuízo de outras providências, a juízo da autoridade diligenciante, assim como consultas a dados e sistemas disponíveis à fiscalização.

Ao final, deverá ser elaborado relatório circunstanciado explicitando suas conclusões a respeito da matéria em litígio, do qual se dará ciência à contribuinte para que no prazo de trinta dias, querendo, se manifeste.

Decorrido o prazo, com ou sem manifestação da contribuinte, os autos devem retornar ao CARF para julgamento.

Processo nº 13830.000741/2003-11
Acórdão n.º **1001-000.545**

S1-C0T1
Fl. 501

(assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues.