



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

Processo nº 13830.902818/2009-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1001-000.819 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2018
Matéria Simples Nacional
Recorrente MARILAN ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA

Mantém-se o indeferimento da compensação, quando não afastados os motivos trazidos pelo Despacho Decisório.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa suscitada pelo contribuinte; (ii) 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; e, (iii) no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Eduardo Morgado Rodrigues e José Roberto Adelino da Silva, 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 nº 09760.80250.070809.1.7.04-2157, de 07/08/2009, e-fl. 02, através da qual o contribuinte pretende compensar débitos de sua responsabilidade (COFINS - não cumulativa de mar. / 2009) com crédito (R\$ 48.552,36) decorrentes de pagamentos indevidos de IRPJ (código de receita: 0220) do 2º trimestre de 2008, vencimento em 31/07/2008.

O pedido foi indeferido, conforme Despacho Decisório (e-fl. 09), que analisou as informações e decidiu que: *"foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP."* O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em que alegou que retificou o cálculo do saldo de IRPJ a recolher relativo ao 2º trimestre de 2008, inicialmente declarado no valor de R\$ 746.216,59, dividido em três quotas de R\$ 248.738,86; e que após constatação de erro na apuração do referido imposto, apurou novo IRPJ recolher, no valor de R\$ 600.559,50 (sendo três quotas de R\$ 200.186,50). A manifestação de inconformidade foi analisada pela Delegacia de Julgamento (DRJ Ribeirão preto) (e-fl. 33/37). Pela precisão na descrição dos fatos seguintes, reproduzo a seguir o Relatório constante do Acórdão da DRJ Ribeirão Preto:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foi apreciada a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 01/05, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débito de Cofins (código de receita: 5856) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou maior de tributo (IRPJ: 0220).

Por intermédio do despacho decisório - de fl. 08, não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que o pagamento informado, como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, 'não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP'.

Irresignada, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fls. 15/18, acompanhada dos documentos de

fls. 19/28, na qual alega, em síntese, que: a) o despacho decisório alegou insuficiência de créditos para Compensação de débitos, referente ao processo 13830.902816/2009-85, por meio do PER/Dcomp nº 22171.29854.070809.1.7.04-8929, compensando-se um crédito original, no valor de R\$ 48.552,36, relativo a 1ª quota de IRPJ do 2º trimestre de 2008; b) o despacho decisório alegou insuficiência de créditos para compensação de débitos, referente ao processo nº 13830.902818/2009-84, por meio do PER/Dcomp nº 09760.80250.070809.1.7.04-2157, compensando-se um crédito Original, no valor de R\$ 48.552,36, relativo a 2ª quota de IRPJ do 2º trimestre de 2008; c) o despacho decisório alegou 'insuficiência de créditos para compensação de débitos, referente ao processo nº 13830.902817/2009-30, por meio do PER/Dcomp nº 09237.89292.070809.1.7.04-5030, compensando-se um crédito original, no valor de R\$ 48.552,36, relativo a 3ª quota de IRPJ do 2º trimestre de 2008; d) a Manifestante apurou em sua contabilidade, 2º trimestre de 2008, um saldo de IRPJ a recolher, no valor de R\$ 746.216,59, dividido em três quotas de R\$ 248.738,86; e) após constatação de erro na apuração do referido imposto, apurou-se novo IRPJ recolher, no valor de R\$ 600.559,50, sendo três quotas de R\$ 200.186,50, perfazendo assim um pagamento a maior de imposto na cifra de R\$ 145.657,09, sendo R\$ 48.552,36 pagos a maior por quota do 2º trimestre de 2008; f) a manifestante -retificou as DCTF, em 27/10/2009, informando à RFB, os novos valores de IRPJ a recolher. Ao final, requer que sejam considerados os créditos de IRPJ pagos a maior e que sejam desconsiderados os débito; cobrados nos despachos decisórios supra mencionados, face à atual retificação das DCTF, corroborando as compensações solicitadas.

É o relatório.

A decisão de primeira instância (e-fl. 33/37) julgou a manifestação de inconformidade improcedente por entender que, se há contradição nos valores declarados nas sucessivas DCTFs e desejando a recorrente fazer valer montante diverso daquele originariamente declarado, incumbia-lhe, nesta fase processual (recursal), declarar o motivo que a levou a redução do débito de IRPJ do 2º trimestre de 2008, apresentando as provas pertinentes (registros contábeis e fiscais), de modo a permitir albergar sua tese de redução do débito originariamente declarado. Isto porque, conforme aquela decisão ressaltou, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional (art. 170 do CTN) exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo. Em resumo assim dispôs a decisão de primeira instância:

- a DCTF-retificadora do 3º trimestre de 2008, fls. 26 e 31 dos autos, declara que o débito de IRPJ, período de apuração: 2º trimestre de 2008, corresponde ao montante de R\$ 746.216,60; que foi dividido em três quotas, conforme consta do despacho decisório.

- se há contradição na DCTF e desejando a recorrente fazer valer montante diversa daquele originariamente declarado, incumbia-lhe, nesta fase processual, declarar o motivo que a

levou a redução do débito de IRPJ do 2º trimestre de 2008, apresentando as provas pertinentes (registros contábeis e fiscais), de modo a permitir albergar sua tese de redução do débito originariamente declarado.

- Ademais, no caso dos autos, a contribuinte pretende que o indébito fiscal se exteriorize tão somente com os dados declarados em sua DCTP-retificadora do 2º trimestre de 2008, que, por sua vez, diverge da DCTF-retificadora do 3º trimestre de 2008, ambas apresentadas na manifestação de inconformidade como elementos de prova do indébito em questão.

A par disso, ressalte-se que a DCTF é confissão de dívida, constituindo instrumento hábil e suficiente para a exigência de referido crédito tributário. Assim, tendo sido o pagamento efetuado na mesma cifra em que foi confessada a dívida tributária, conforme se vê na DCTF-retificadora do 3º trimestre de 2008 (fl. 31), não se verifica, como consequência, qualquer crédito a favor da contribuinte.

- Por fim, mister se faz ressaltar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, verificando-se a exatidão, das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado. Dai porque é necessário que aos autos venham as provas, notadamente contábeis, mesmo porque se trata de contribuinte sujeito ao regime de apuração do lucro real.

(...)

Cientificada da decisão de primeira instância em 15/02/2012 (e-fl. 41) a Interessada interpôs recurso voluntário (42/146), protocolado em 16/03/2012 (e-fl. 42), em que alega, em resumo: que houve cerceamento de seu direito de defesa, já que as justificativas trazidas no Despacho Decisório, para a glosa do crédito, seriam completamente insuficientes para possibilitar a defesa; que somente com a prolação do v. acórdão recorrido, pela DRJ/Ribeirão Preto, é que a RECORRENTE teve conhecimento do real motivo da glosa (§ 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72); que a diferença entre o valor informado na DCTF do 2º Trimestre do ano-calendário 2008, de R\$ 650.835,00, e o montante pago de R\$ 600.559,50 refere-se a depósitos judiciais correspondentes a quantias controversas discutidas em juízo; que por equívoco na DCTF do 3º Trimestre do ano-calendário 2008 a RECORRENTE deixou de incluir na ficha "Trimestre Anterior" o valor retificado do IRPJ devido do 2º Trimestre; que por um lapso de sua contabilidade, deixou de excluir da base de cálculo do IRPJ do 2º Trimestre do ano-base de 2008 (i) os valores dos custos despendidos com inovações tecnológicas, conforme autoriza o art. 17 e seguintes da Lei nº 11.196/05 e (ii) as despesas decorrentes da variação cambial passiva, nos termos do art. 375 e 377 do RIR/99; que anexa contratos de câmbio que demonstram, mesmo que por amostragem, a configuração da aludida variação cambial; por fim requer diligência.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

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

De início cabe afastar a acusação do recorrente de que teria havido cerceamento do direito de defesa. Alega a recorrente que as justificativas trazidas no Despacho Decisório, para a glosa do crédito, seriam completamente insuficientes para possibilitar a defesa. O próprio recorrente admite que seus registros contábeis foram retificados e que tal retificação teria redundado em pagamento a maior de IRPJ referente ao segundo trimestre de 2008. Como 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 e art. 170 do CTN), faz-se necessário, conforme os dispositivos legais citados, demonstrar a exatidão das informações referentes ao crédito alegado e confrontar com análise da situação fática, de modo a se fazer conhecer qual o tributo devido no período de apuração e compará-lo ao pagamento declarado e comprovado. Por tal razão era imprescindível que a própria recorrente trouxesse aos autos a comprovação de seu pleito de restituição do alegado pagamento a maior de IRPJ.

Ou seja, o pedido de restituição/compensação de crédito não continha (no ato da apresentação da PERDcomp transmitida em 07/08/2009, e-fl. 02) os atributos necessários de liquidez e certeza (já que o valor declarado correspondia ao valor recolhido, conforme atesta o despacho decisório de fls. 07), 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 CTN. Neste sentido, o despacho decisório citado fundamentou o indeferimento do pedido de restituição/compensação com base nos artigos 170 do CTN e art. 74 da lei 9.430/96, razão pela qual não se sustenta a acusação de cerceamento do direito de defesa.

Observo que no caso em apreciação, o recorrente pretende trazer nesta segunda instância e pela primeira vez os 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.

Não se sustenta a alegação do recorrente de que estaria referindo-se a fatos ou razões só trazidas aos autos pela decisão de primeira instância (DRJ). Isto porque os fatos foram tardiamente trazidos pelo próprio contribuinte. Isto porque os atributos necessários de liquidez e certeza deveriam ter sido demonstrados já na primeira oportunidade que o recorrente teve para tal, qual seja, na apresentação da manifestação de inconformidade a ser apreciada pela DRJ. Mesmo para este CARF a recorrente ainda reluta em apresentar seus registros contábeis, anexado parcialmente contratos de câmbio que teriam redundado no suposto crédito, desacompanhados de seus registros contábeis. No mesmo sentido concluiu a decisão de primeira instância, que aqui reproduzo as suas razões por aderir integralmente:

De início, convém consignar que a compensação tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica, de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o direito de exigir, e o Estado tem o dever de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o direito de exigir, e o contribuinte o dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

Assim, em síntese, quando a contribuinte transmite uma Declaração de compensação, deve, necessariamente, provar um crédito tributário (indébito) Contra a Fazenda Nacional para extinguir um crédito tributário (débito fiscal) constituído em seu nome.

Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Marília não reconheceu qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não homologou a compensação declarada nos autos, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débito da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação do débito informado na PER/DCOMP de nº 09760.80250.070809.1.7.04-2157.

Contra esse Despacho Decisório de fl. 08, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 15/18, na qual informa que o valor do indébito com o qual declarou a compensação, objeto deste processo, seria originário de pagamento indevido ou a maior de IRPJ, no valor total de R\$ 48.552,36, relativo ao 2º trimestre de 2008.

Acerca disso, a contribuinte afirma que o valor devido inicialmente a título de IRPJ, 2º trimestre/2008, corresponderia a R\$ 746.216,59, que foi parcelado em três quotas, no valor de R\$ 248.738,86, como indicado em sua DCTF original.

Todavia, conforme adverte a Recorrente, efetuou uma nova apuração do IRPJ do 2º trimestre de 2008, concluindo que o IRPJ devido no período perfazia a cifra de R\$ 600.559,50, que dividida em três quotas, resultou no valor de R\$ 200.186,50, ou seja, R\$ 48.552,36 pago a maior em cada quota do IRPJ do 2º trimestre de-2008.

De fato, há de se observar que, originariamente, a DCTF do 1º semestre de 2008, apontava débito de IRPJ - 2º trimestre de 2008, na cifra de R\$ 746.216,59, que dividida em três quotas, resultou no montante de R\$ 248.738,86 para cada quota., conforme se vê no documento de fl. 30 dos autos.

Contudo, em 27/10/2009, após a transmissão da PER/Dcomp e ciência do despacho decisório, que se deram em 30/03/2009 e 07/10/2009, respectivamente, a contribuinte / retificou sua DCTF do 1º semestre de 2008 para alterar, para menos, o quantum da dívida declarada no 2º trimestre do ano-calendário de 2008, de R\$ 746.216,59 para R\$ 650.835,00.

Nesse ponto, duas observações a serem feitas.

Em primeiro lugar,, cumpre observar que ainda que o valor retificado pela contribuinte em sua DCTF — 1º semestre de 2008 seja menor do que aquele originariamente declarado, constata-se que o valor: retificado, na cifra de R\$ 650.835,00, é diferente daquele informado pela contribuinte como devido, no montante de R\$ 600.559,50, conforme consta de sua manifestação de inconformidade (fl. 18 dos autos).

Em segundo lugar, registre-se que a DCTF-retificadora do 3º trimestre de 2008, fls. 26 e 31 dos autos, declara que o débito de IRPJ, período de apuração: 2º trimestre de 2008, corresponde ao montante de R\$ 746.216,60; que foi dividido em três quotas, conforme consta do despacho decisório.

Ora, se há contradição na DCTF e desejando a recorrente fazer valer montante diversa daquele originariamente declarado, incumbia-lhe, nesta fase processual, declarar o motivo que a levou a redução do débito de IRPJ do 2º trimestre de 2008, apresentando as provas pertinentes (registros contábeis e fiscais), de modo a permitir albergar sua tese de redução do débito originariamente declarado.

Ademais, no caso dos autos, a contribuinte pretende que o indébito fiscal se exteriorize tão somente com os dados declarados em sua DCTP-retificadora do 2º trimestre de 2008, que, por sua vez, diverge da DCTF-retificadora do 3º trimestre de 2008, ambas apresentadas na manifestação de inconformidade como elementos de prova do indébito em questão.

A par disso, ressaltese que a DCTF é confissão de dívida, constituindo instrumento hábil e suficiente para a exigência de referido crédito tributário. Assim, tendo sido o pagamento efetuado na mesma cifra em que foi confessada a dívida tributária, conforme se vê na DCTF-retificadora do 3º trimestre de 2008 (fl. 31), não se verifica, como consequência,

qualquer crédito a favor da contribuinte.

Por fim, mister se faz ressaltar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, verificando-se a exatidão, das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Dai porque é necessário que aos autos venham as provas, notadamente contábeis, mesmo porque se trata de

contribuinte sujeito ao regime de apuração do lucro real, para o qual exige a lei contabilidade regular, a ver pelo artigo 7º e seu § 4º, e também o artigo 8º, inciso I, "b", ambos do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, dispondo que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, sendo que ao fim de cada períodobase de incidência 'do imposto deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração do balanço patrimonial e da demonstração de lucros e prejuízos acumulados, seguindo a demonstração do lucro real, qu4e deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real Indispensáveis, .portanto, os registros contábeis de conta no ativo do imposto de renda a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, regularmente transcritos nos livros- "Diário" ou "Lalur", a demonstração do resultado do exercício, etc, tudo a dar sustentação à veracidade do indébito. No presente caso, a recorrente, em sua . peça impugnatória, apenas apresentou sua DCTF-retificadora do 2º trimestre de 2008, que por sinal, é conflitante tanto com o valor informado na manifestação de inconformidade, como com o valor declarado na DCTF-retificadora do 3º trimestre de 2008.

Portanto, quando a contribuinte apresenta uma Declaração de Compensação, deve, necessariamente, demonstrar um crédito tributário a seu favor, para extinguir um débito tributário constituído em seu nome, de forma que o reconhecimento do indébito tributário deve ser o fundamento fático e jurídico de qualquer declaração de compensação.

Nesse sentido, tal qual o pagamento de tributos e contribuições, que necessita, para convalidar o recolhimento efetuado, de uma série de atos do sujeito passivo, como manter escrituração contábil, baseada em documentos hábeis e idôneos, e a partir desta documentação determinar o tributo devido e recolher o correspondente valor, a restituição também almeja, para materializar o indébito, atividade semelhante.

Assim, para o 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. Neste sentido a recente decisão da CARF/CARF, no acórdão 9303-006.241 (3ª Turma), sessão de 25 de janeiro de 2018:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

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

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

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

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 cediço, 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 destoa 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 vênia 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-se-ia 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 vênica 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.

(assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues.