



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

Processo nº 15374.724304/2009-31
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-000.573 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2018
Matéria VÍCIOS DE CONTRADIÇÃO E OMISSÃO
Embargante COBRA TECNOLOGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRIBUINTE. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL.

Os embargos de declaração apenas são cabíveis em face de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma (art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Ocorrendo os vícios apontados pelo contribuinte devem ser parcialmente acolhidos para saná-los. Ao saná-los, verifica-se a necessidade do contribuinte comprovar que as receitas que deram causa às retenções foram oferecidas à tributação na forma de composição da base de cálculo do imposto, o que dá causa ao saneamento do processo, através da conversão em diligência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, acolher parcialmente os embargos opostos para converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Milene de Araújo Macedo que votou por acolher parcialmente os embargos para sanar o vício apontado, e, no mérito, ratificar a decisão embargada.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Tratam os presentes de embargos de declaração opostos pelo contribuinte acima identificado, em face do acórdão nº 1301-001.195, prolatado por este colegiado, na sessão de julgamento de 07 de maio de 2013.

O acórdão embargado foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS.

PROVISÃO PARA PERDAS DE ISS - Se a conta assim denominada registra valores que, na realidade, caracterizam-se como perdas efetivas, não procede sua adição para apuração do lucro real.

PROVISÃO PARA LICENÇA PRÊMIO - Não constando entre as provisões expressamente autorizadas conforme inciso I do art. 13 da lei nº 9.249/95, cabe proceder à adição dos respectivos valores na determinação do lucro real.

PROVISÃO DE CUSTO DE FORNECEDORES - Conta destinada a receber valores de custos incorridos num ano e faturados pelos fornecedores no ano seguinte não tem a natureza de provisão. Se no curso do procedimento da diligência para averiguar, mediante exame da escrituração contábil e fiscal, a exatidão do saldo negativo informado, o contribuinte dá essa informação ao auditor e ele não a contesta, descabe exigir a adição.

PERDAS DE INSS - Valores retidos e contabilizados como perdas em razão da impossibilidade de sua recuperação através da escrita fiscal não têm a natureza de provisão, descabendo promover sua adição com base no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CSLL. VALOR DAS RETENÇÕES - A glosa de valores de retenção de CSLL deve ser mantida se não elidida por prova em contrário.

Regularmente intimado, o contribuinte opõe tempestivamente embargos de declaração, suscitando haver **omissão quanto à análise da documentação comprobatória das retenções de CSLL**, pois em 11/03/2013, antes da prolação do acórdão embargado, a embargante apresentou comprovantes de retenção na fonte da CSLL que, em sua ótica, atestam

o montante declarado na linha 48, da Ficha 17 de sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2006. Aponta que surpreendeu-se diante da afirmação no mencionado acórdão de que nada teria sido apresentado nestes autos para desconstituir os valores apurados pela fiscalização, não havendo pronunciamento sobre tais documentos.

Alega ainda haver **contradição/obscuridade** entre a **ementa** e **decisão**, tendo em vista que na ementa consta que os valores debatidos nos autos seriam referentes ao ano-calendário de 2007 e no decorrer do acórdão em questão, se consigna que o ano-calendário em discussão é o de 2006.

Às fls. 2.276 a 2.277, encontra-se o Despacho de Admissibilidade de Embargos, mediante o qual o Sr. Presidente desta 1ª TO/ 3ª Câmara desta Seção de Julgamento, concorda com a proposta deste Conselheiro, para que os presentes aclaratórios sejam conhecidos e submetidos à apreciação do Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

Os embargos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no vigente Regimento Interno do CARF, razão pela qual os conheço e passo a analisá-los.

Da contradição

Aponta a interessada vício de **contradição**, tendo em vista que na ementa consta que os valores debatidos nestes autos seriam referentes ao ano-calendário de 2007 e, no decorrer do acórdão recorrido, consta que o ano-calendário em discussão é o do 2006.

De fato, há um equívoco na ementa do acórdão recorrida que deve ser imediatamente sanado, pois o presente processo administrativo de pedido eletrônico de restituição de saldo negativo de CSLL, apurado no ano-calendário de 2006.

Desta forma, acolho os embargos opostos, de forma a corrigir o equívoco apontado, consignando que os valores discutidos nestes autos são referentes ao ano-calendário de 2006.

Da omissão quanto à análise da documentação comprobatória das retenções de CSLL

Suscita a interessada que a decisão embargada incorreu em **omissão**, quando da análise do tópico referentes às retenções de CSLL efetuadas por órgãos públicos, ao dizer que não foram apresentadas provas para desconstituir os valores apurados pela fiscalização. Pontua que ao contrário do que disse a decisão embargada, acostou em 11/03/2013, antes da prolação do acórdão recorrido, os comprovantes de retenção na fonte da CSLL que atestam o montante declarado em sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2006, e, por essa razão, requer

o restabelecimento do valor declarado de R\$ 4.570.722,11, pugnano pela reforma do *decisium*.

Eis como a matéria foi tratada pelo acórdão embargado (fls. 2022):

4 - Dedução da CSLL retida por órgãos públicos.

A autoridade administrativa da DERAT calculou as retenções de CSLL sofridas pelo interessado, aplicando, sobre os valores informados nas DIRFs, os percentuais fixados na Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, e, a partir desse resultado, ajustou os valores informados pelo contribuinte em sua DIPJ.

O contribuinte nada trouxe para desconstituir os valores apurados pela autoridade administrativa, limitando-se a afirmar, tanto na Manifestação de Inconformidade como no Recurso, que a contribuição retida pelas fontes pagadoras em 2006 são coerentes com aqueles registrados nos livros contábeis, devendo, portanto, ser mantidas os ajustes efetuados pela decisão recorrida.

De fato, através do requerimento de fls. 1925, o contribuinte anexou aos autos comprovantes de retenção de CSLL que, em tese, corrobora com sua alegação de que os valores retidos de CSLL são coerentes com aqueles informados em sua DIPJ.

Ocorre que a decisão recorrida não se pronunciou sobre o citado requerimento, seja para rejeitar a iniciativa de juntar aos autos novos documentos, seja para deferir a juntada e analisá-los.

Portanto, reconheço existir o vício de omissão apontado pelo contribuinte, o que impõe a análise da possibilidade ou não de admitir-se juntada de novos documentos aos autos, em especial os documentos trazidos através do requerimento de fls. 1925, de 11/03/2013. É o que passo a fazer.

A despeito da possibilidade de juntada de novos documentos, destaca-se a disposição contida no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que trata da apresentação da prova documental na impugnação e preclusão do direito de fazê-lo em outro momento processual.

No caso, penso ser possível a análise dos novos documentos juntados pela recorrente, aplicando-se a exceção do inciso “c” do mesmo dispositivo legal, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na defesa inicial os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os argumentos do julgador *a quo*, que não lhe foram favoráveis, trouxe aos autos, antes do julgamento, provas complementares.

Assim, no caso concreto, a apresentação das novas provas é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Por outro lado, ainda que não se aceite a aplicação da regra estatuída no inciso "c", do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 ao caso presente, entendo que não se deve cercear o direito de defesa do contribuinte, impedindo-o de apresentar provas em sua defesa. De outro giro, ao aceitá-las, privilegia-se tanto o princípio da verdade material, como o princípio da formalidade moderada, entre outros, além do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999, pois os documentos apresentados podem revestir-se de elementos suficientes para a confirmação, pelo menos em parte, do direito sustentado pela recorrente.

Semelhante raciocínio chegou o CSRF, no julgamento do Acórdão nº **9101-002.781**, que ocorreu na sessão de **06 de abril de 2017**, onde foi reconhecida a possibilidade de juntada de documentos posterior à apresentação de impugnação administrativa, em observância a estes princípios e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2004 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

(G.N)

Por entender pertinente, colaciono trechos extraídos do voto vencedor deste mesmo acórdão, exarado pela I. Conselheira Cristiane Silva Costa, cujos argumentos evidenciam o atual posicionamento da CSRF sobre a matéria:

Com a devida vênia ao Ilustre Relator, divirjo da interpretação conferida ao artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972. Como mencionado pelo Ilustre Relator, prescreve o artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

A interpretação isolada do artigo 16 e seu §4º poderia implicar na interpretação bastante rigorosa da impossibilidade de juntada de documentos depois da apresentação de impugnação administrativa, ressalvadas as hipóteses dos incisos do §4º, acima colacionado (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

No entanto, não me parece seja o caso de adotar interpretação tão rigorosa.

A Lei nº 9.784/1999 trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, explicitando a necessidade de observância aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade proporcionalidade, ampla defesa e contraditório:

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:

A mesma Lei acrescenta que os processos administrativos devem atender aos critérios dos quais se destacam:

Art. 2º: (...) 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.

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.

Especificamente sobre a possibilidade de juntada de provas, o artigo 38, da Lei nº 9.784/1999 prescreve que:

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.

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.*

Assim, embora o artigo 16, §4ª, do Decreto nº 70.235/72, estabeleça ser regra geral para efeito de preclusão que a prova documental seja apresentada juntamente com a impugnação do contribuinte, isso não impede, segundo penso, com base em outros princípios contemplados no processo administrativo fiscal, em especial princípio da verdade material e formalidade moderada, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural e antes do julgamento, sobretudo quando se prestam a corroborar com tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

Ressalte-se apenas que embora o precedente da CSRF tenha analisado situação concreta de juntada de documentos quando do protocolo de recurso voluntário, entendo que os fundamentos utilizados no referido precedente alcançam o caso aqui tratado.

Dessa forma, os documentos apresentados e colacionados aos autos devem ser admitidos e apreciados, de forma a verificar se eles se prestam a comprovar o direito alegado.

Da necessidade de diligência

Não deve se perder de vista que o pleito do contribuinte é relacionado à direito creditório e, nesses casos, a premissa que deve ser adotada, no meu entendimento, é que só se devolve aquilo que se paga. Ou seja, além de comprovar as retenções informadas, através de documentos hábeis e idôneos, há a necessidade de também ser comprovado que as receitas que deram causa às retenções foram oferecidas à tributação na forma de composição da base de cálculo do imposto.

De fato, é necessário que o contribuinte demonstre, por meio de sua escrituração contábil e documentos pertinentes, que os rendimentos que originaram as retenções de CSLL no valor de R\$ 4.570.722,11 efetivamente foram computados na apuração do tributo devido e devidamente oferecidos à tributação. Sem tal prova, as referidas retenções não podem ser computadas na formação do saldo negativo de CSLL passível de compensação.

Nesse sentido, é firme a jurisprudência no âmbito deste CARF:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ELEMENTOS DE PROVA. A prova por excelência do direito de crédito do contribuinte, por força de lei, é a sua contabilidade comercial e fiscal, bem assim, os documentos que a respaldam, não se prestando a tal desiderato exclusivamente as declarações entregues à RFB. (Acórdão nº 3401002.487)

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Cabe ao contribuinte o ônus de provar o que alega. Não tendo este instruído o processo com a documentação necessária à comprovação dos seus argumentos, tornam-se insubsistentes e vazias as razões formuladas.” (Acórdão 20309342)

Porém, é fato que até o presente momento não se tratou deste assunto, sendo a discussão travada em torno da análise dos documentos comprobatórios das referidas retenções e nada se exigiu do contribuinte sobre provas a respeito desse segundo requisito, previsto, inclusive, na Súmula CARF 80¹, relativamente ao IRPJ.

Nessas condições, entendo que não deve ser negado o pleito do contribuinte, sob o fundamento de inexistência de provas nesse sentido, pois não se deu oportunidade de fazer provas de que tais receitas foram oferecidas à tributação. Por outro lado, também não se deve exigir da Administração Pública devolução na forma de direito creditório em favor do contribuinte sem que ele comprove que as receitas que deram causa a aquelas retenções foram devidamente tributadas.

Desta forma, conduzo meu voto no sentido de acolher parcialmente os embargos opostos, para fins de converter o julgamento em diligência, para que a autoridade de origem:

1. intime o contribuinte para que demonstre, **por meio de sua escrituração contábil e documentos pertinentes**, que os rendimentos que deram causa as retenções de CSLL no valor de R\$ 4.570.722,11, efetivamente foram computados na composição da base de cálculo do imposto e devidamente oferecidos à tributação.

2. após, a Unidade Preparadora deve se manifestar, conclusivamente, sobre os documentos apresentados através do requerimento de fls. 1925, de 11/03/2013, e se os demais documentos apresentados pelo contribuinte efetivamente comprovam que as referidas receitas foram oferecidas à tributação na forma de composição da base de cálculo do imposto.

3. concluída a diligência, a recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011). Na seqüência, o processo deverá retornar

¹ Súmula CARF nº 80: Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Processo nº 15374.724304/2009-31
Acórdão n.º **1301-000.573**

S1-C3T1
Fl. 2.286

ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza