



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16306.000305/2009-63
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.599 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de dezembro de 2019
Recorrente WTORRE RESIDENCIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ARGUMENTAÇÃO DEDUZIDA APENAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO, MAS VINCULADA A PROVA DOCUMENTAL JUNTADA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

A legislação de regência do processo administrativo fiscal não veda a apresentação, em recurso voluntário, de novas razões de direito vinculadas a prova documental juntada em manifestação de inconformidade. A tardia argumentação somente retira do sujeito passivo o direito de ter sua defesa apreciada, também, pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em retornar os autos ao colegiado de origem. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.599 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16306.000305/2009-63

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte (fls. 401 e seguintes) interposto em face da decisão proferida no Acórdão nº 1202-001.197, de 14/10/2016, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, que, por voto de qualidade, considerou definitivamente apreciada a matéria de mérito não expressamente contestada na manifestação de inconformidade e negou provimento ao recurso voluntário.

O processo tem origem em pedido de restituição de IRPJ com base no saldo negativo apurado em 2008. A restituição foi indeferida em razão de o apontado saldo negativo ser composto exclusivamente por IRRF relativo a aplicações financeiras cujos rendimentos não foram oferecidos à tributação.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando a nulidade da decisão que indeferiu o seu pleito. A decisão de primeira instância manteve o indeferimento da restituição pleiteada, afastando a alegada nulidade.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte afirma que as referidas receitas financeiras não foram incluídas na apuração do IRPJ em razão de terem sido contabilizadas no ativo diferido, uma vez que estava em fase pré-operacional. A decisão de segunda instância manteve, mais uma vez, o indeferimento do pedido de restituição, adotando a seguinte fundamentação (fl. 255):

Somente agora, em seu recurso voluntário, vem a defesa trazer em suas razões de mérito a questão relativa a contabilização das receitas e despesas financeiras no seu "ativo diferido" em sua fase pré-operacional mas, mesmo assim, desacompanhadas de documentos comprobatórios das alegações.

Com efeito, matéria não contestada expressamente na fase impugnatória (manifestação de inconformidade) é considerada definitivamente apreciada na esfera administrativa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações:

[...]

Além disso, como já mencionado, o contribuinte também não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário (comprovantes de receitas e despesas financeiras e respectivos registros contábeis), os quais também deveriam ter sido apresentados na fase impugnatória, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a teor do § 4o, art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações:

[...]

Assim forçoso concluir que a matéria de mérito não pode ser apreciada agora, na fase recursal, porque o julgador fica limitado aos ditames legais processuais, que o impede de apreciar o mérito uma vez ocorrida a preclusão, pois estar-se-ia incorrendo em dupla violação: da lei processual e de supressão de instância.

Inicialmente, o contribuinte ingressou com embargos de declaração para aperfeiçoar a referida decisão (fl. 260), em razão de alegada omissão. Todavia, os embargos não foram admitidos, conforme o despacho decisório de fl. 366.

O contribuinte foi cientificado dessa última decisão em 12/07/2016 (fl. 375) e ingressou com seu recurso especial em 27/07/2016 (fl. 400), portanto, atendendo ao prazo previsto no §2º do artigo 37 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nos termos do artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, cabe a interposição de recurso especial contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra decisão do CARF.

O presente recurso apontou três questões que teriam sido apreciadas na decisão recorrida e que estariam em conflito com jurisprudência do CARF, são elas:

1. Preclusão
2. Prova
3. Solução de Divergência

O recurso especial não foi admitido, após o exame de admissibilidade, o que levou ao contribuinte a interpor agravo da respectiva decisão ora exarada.

Em sede de agravo, foi dado provimento ao seguimento do recurso apenas em relação à preclusão (fls. 627 e seguintes), conforme abaixo:

No paradigma n.º 9202-001.634 foi apreciado recurso especial da Fazenda Nacional contra a aceitação de provas apresentadas depois da impugnação. Apesar de seu voto condutor fazer referência expressa ao art. 16, inciso III c/c §4º do Decreto n.º 70.235/72, na sequência de sua transcrição está citado o conteúdo do art. 17 do mesmo diploma legal, invocado no acórdão recorrido.

O posicionamento firmado no paradigma, portanto, não distingue as condutas de alegar ou apresentar provas tardiamente. Abordando as duas hipóteses de modo uniforme, o Colegiado concluiu que o julgador administrativo não pode deixar de apreciá-las.

Sob esta ótica, portanto, resta infirmada a premissa do despacho agravado no sentido de que o paradigma tratou de circunstâncias diferentes daquelas verificadas nestes autos, dado não ter sido apresentada prova da nova alegação trazida em recurso voluntário.

Contudo, além de o paradigma abordar a preclusão de alegações e da apresentação de provas, deve-se ter em conta que nos termos do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil *consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.*

Deste modo, como a validade probatória da DIPJ juntada aos autos por ocasião da manifestação de inconformidade foi suscitada nos embargos rejeitados, esta circunstância não pode ser desconsiderada para a caracterização da divergência e de sua integração ao acórdão recorrido resulta a conclusão de que este, sob a justificativa de preclusão, o Colegiado recorrido deixou de apreciar alegações e provas, contrariamente ao que decidido no paradigma n.º 9202-001.634.

A PGFN apresentou contrarrazões (fls. 643 e seguintes), destacando que o recurso não deveria ser conhecido, conforme abaixo, em síntese, aduz:

- da análise detida do acórdão n.º 9202-001.634, apresentado como paradigma da divergência, verifica-se que toda a discussão naquele julgamento versava sobre o direito de apresentar provas tardiamente enquanto no acórdão recorrido dois são os fundamentos para não o não provimento do recurso voluntário: a não impugnação de determinadas matérias e a não apresentação de provas;
- o ponto crucial debatido no acórdão recorrido foi a inércia da contribuinte e o consequente ônus que deve suportar por não ter agido no momento adequado;
- com efeito, a Administração Pública respeitou o direito da contribuinte de comparecer aos autos questionar a autuação. Entretanto, a contribuinte não se pronunciou, no momento adequado, quanto a um dos pontos do auto de infração;

- Diante disso, pode-se afirmar tranquilamente que o sujeito passivo perdeu o momento processual oportuno de recorrer ou postular sobre matérias que não foram objeto de sua impugnação, com o inevitável efeito da preclusão;

- Invoca os artigos 14 e 17 do Decreto nº 70.235/1972.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Conquanto a Fazenda Nacional questione, em sede de contrarrazões, o recurso especial apresentado pelo contribuinte, pugnando pelo seu “não conhecimento”, no tocante à preclusão, a leitura da peça evidencia que os argumentos formulados buscam apenas justificar a correção e plena validade do acórdão questionado.

Quando afirma que o acórdão recorrido traz como fundamento a não impugnação de determinadas matérias, estar-se aí trazendo a lume o instituto da preclusão.

Assim, entendo que o recurso especial, no tocante à preclusão, deve ser conhecido, conforme os termos do despacho de admissibilidade em sede de agravo.

2. Mérito

A questão em debate se restringe à possibilidade de se aceitar e analisar documentos juntados pelo contribuinte após a impugnação, ou seja, na fase que precede ao julgamento do Recurso Voluntário

Como visto, o acórdão questionado, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário justamente alegando a ocorrência da preclusão, pois foi apenas no recurso voluntário que o contribuinte trouxe a questão relativa à contabilização das receitas e despesas financeiras no seu “ativo diferido” em sua fase pré-operacional mas. *mesmo assim, desacompanhadas de documentos comprobatórios das alegações.*

Como visto, estamos diante de uma situação peculiar, em que o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário por conta da preclusão, em face de alegações trazidas após a impugnação, mas sem documentos comprobatórios respectivos.

Entendo que é a partir desse cenário que o caso deve ser analisado e decidido.

Penso que, embora deva ser adotado com parcimônia, o princípio da verdade material deve ser levado em consideração nos casos em que a prova é **essencial** para o deslinde do caso, vale dizer, sempre que a prova seja **condição necessária e suficiente** para a decisão a ser adotada. Por óbvio que documentos meramente indiciários ou colacionados com o objetivo de apenas subsidiar os argumentos das partes não se enquadram nessa situação.

Por outro lado, não se pode negar a eficácia de um documento que é **determinante** para o debate, assim como um DARF que confirma o pagamento de certo tributo ou o informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora, como na hipótese dos autos.

Negar-lhes validade, ainda que apresentados a destempo, seria não observar um **fato inconteste**, sob o argumento de prevalência das regras processuais, o que penso não ser razoável, especialmente, no âmbito do processo administrativo, sabidamente mais flexível no que se refere ao formalismo dos procedimentos.

Por seu turno, não é este o caso dos autos. Ao contrário. O contribuinte no recurso voluntário traz a alegação relativa à contabilização das receitas e despesas financeiras no seu “ativo diferido” em sua fase pré-operacional mas, repito, desacompanhadas de documentos comprobatórios destas mesmas alegações, o que, a meu ver, não se pode admitir.

A apresentação da DIPJ, apesar do seu caráter informativo, sem estar lastreadas por documentos comprobatórios, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, não pode ser considerada por si só como prova cabal.

Merece destaque, no âmbito da doutrina, o estabelecido na obra Processo Administrativo Fiscal – Litigância Tributária no Contencioso Administrativo, do Professor Gilson Wessler Michels (Editora Cenofisco, 2018, fls. 149):

(...)

“É ônus do agente fiscal e do contribuinte consubstanciar com provas os fatos e alegações apresentados.”

“Provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados.”

Ora, a preclusão está ligada a aspectos fáticos e probantes e não calcada em meras alegações aduzidas *a posteriori*.

Portanto, os fatos, segundo entendo, devem ser comprovados e não apenas alegados, para que se deixe de constituir a preclusão da matéria aventada em momento processual posterior, como venho defendendo há algum tempo, a relevância do Princípio da Verdade Material, bem como o Princípio do Devido Processo Legal.

Neste sentido, entendo que não merece reparos a decisão recorrida e nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado discordou da preclusão declarada no acórdão recorrido e reconheceu ao sujeito passivo o direito de ver apreciados pelo Colegiado *a quo* os argumentos trazidos em recurso voluntário.

Constata-se nos autos que a Contribuinte, em 29/05/2009, transmitiu Pedido Restituição – PER de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2008. Em 21/08/2009 obteve liminar em mandado de segurança para apreciação de seu pedido e em 03/09/2009 seu pedido foi indeferido porque ainda não apresentada a DIPJ correspondente, e também porque inviável a realização de diligência no prazo concedido judicialmente para análise do pedido. Em 21/09/2009, a Contribuinte apresentou pedido de reconsideração do despacho que não examinara o mérito da restituição, indicando que antecipou a apresentação da DIPJ cujo prazo de entrega seria 16/10/2009, e observando que as orientações em casos semelhantes seria previamente intimar o sujeito passivo, e não negar-lhe o crédito por não entrega da DIPJ. A DIPJ original apresentada pela Contribuinte consta às e-fls. 45/73, mas também foi juntada pela autoridade fiscal às e-fls. 101/115.

Em paralelo, a autoridade fiscal identificou que, embora confirmadas em DIRF as retenções na fonte sofridas pela Contribuinte, nenhuma receita havia sido informada na DIPJ do ano-calendário 2007, nem mesmo na DIPJ do ano-calendário 2008, já entregue, razão pela qual representou à Delegacia de Fiscalização para verificação de indícios de omissão de receita em 03/03/2010. Na sequência, outro despacho de indeferimento do pedido de restituição foi proferido em 05/03/2010, porque não confirmado o oferecimento à tributação das receitas vinculadas às retenções na fonte deduzidas na apuração do saldo negativo.

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no compute do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado *a quo* deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

