



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

Processo nº 16327.721415/2012-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.184 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE - DIREITO DE DEFESA

Todos os fatos, provas e documentos, que vierem a embasar a decisão proferida, devem se submeter ao exame das partes. Não pode o julgador se valer de novos elementos fáticos, como a modificação por malha fazenda em compensações de determinados anos-calendário, para indeferir a reclamação administrativa, se a parte não teve a oportunidade para deles se manifestar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, declarar a nulidade da decisão recorrida, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin,

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Trata-se de ação fiscal realizada na empresa em epígrafe com a lavratura de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 106-123) referente aos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, com os enquadramentos legais e valores a seguir discriminados:

(...)

DA AUTUAÇÃO

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 96-105), a empresa Itaú Vida e Previdência S/A, cujo nome empresarial anterior era UNIBANCO Vida e Previdência S/A, tem como objeto a exploração de seguros de pessoas, além de instituir planos privados de concessão de pecúlio ou de rendas de previdência privada aberta, conforme consta de seu Estatuto Social.

Da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)

A autoridade fiscal destaca que a Constituição Federal, em seu art. 7º, estabelece os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, dentre os quais destaca:

“Art.7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I- relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

II- seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

III- fundo de garantia do tempo de serviço;

(...)

VIII- décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;

IX- remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

(...)

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal;

XVII- gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;"

Afirma que os citados direitos pertencem somente aos empregados, pois prestadores de serviço sem vínculo empregatício, bem como os diretores - não empregados, não possuem estes direitos.

Aduz que o art. 218, §4º, da Constituição Federal ratifica esse entendimento, especialmente em relação à participação nos lucros ou resultados, deixando claro que o constituinte, no art. 7º, ao falar em trabalhador, referiu-se à espécie empregado.

De acordo com a fiscalização, a regulamentação do art. 7º, inciso XI, da CF/88 ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29/12/1994, reeditada até sua conversão na Lei nº10.101/2000, que regulamenta a matéria:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir, como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

No mesmo sentido, dispõem os arts. 359 e 462, inciso III, do Decreto nº3.000, de 26/03/1999. Já para os dirigentes ou administradores aplicam-se os arts. 249, inciso I, 303 e 463 do Decreto nº 3.000/99.

Dos fatos

Conforme consta do Estatuto Social, no período fiscalizado, o contribuinte era administrado por uma Diretoria a quem competia administrar e gerir amplamente os negócios e atividades da Companhia, cabendo à Assembleia Geral a eleição da diretoria e a fixação da remuneração dos administradores.

A autoridade fiscalizadora analisou o tratamento tributário das Participações nos Lucros atribuídos pela empresa a três diretores que receberam participações no período de 2007 a 2009, através do Programa de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) celebrado entre a empresa e o Sindicato dos Empregados (em Empresas de Seguros Privados e de Capitalização, de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito em Empresas de Previdência Privada no Estado de São Paulo), baseado em metas e resultados.

Os pagamentos ocorreram semestralmente na rubrica PLR Bônus, com fundamento na Lei 10.101/2000, que regula as participações dos empregados. Os programas de PLR dos anos 2007 a 2009 e a ata da assembleia que atribui PLR aos diretores encontram-se às fls. 22-42.

*Dois dos mencionados diretores são: **Antonio Eduardo M. F. Trindade** e **Alexandre Gonçalves de Vasconcellos**, que eleitos pela assembleia da companhia, possuíam todas as características de administradores:*

- eleição e destituição do cargo por assembleia;*
- atribuição de gerir e administrar amplamente os negócios da empresa;*
- contrair obrigações.*

Porém, nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, foram declarados na categoria 1 - Empregados.

Constatou a fiscalização que estes diretores não possuíam vínculo empregatício com o contribuinte, conforme as atas de eleição das assembleias da companhia (fls.43-58).

*O terceiro diretor fiscalizado foi **Luiz Fernando Butori Reis Santos**, que exerceu o cargo de diretor, conforme informações do próprio contribuinte, folhas de pagamento de salário e folhas de PLR.*

Afirma o auditor-fiscal que este diretor começou a receber a remuneração na competência de 11/2008 e que Luiz Fernando Butori Reis Santos não possuía vínculo empregatício com a empresa e nem tampouco foi eleito diretor por assembleia, embora na GFIP tenha sido declarado como segurado empregado.

Sobre os pagamentos das participações dos administradores não houve incidência de contribuições previdenciárias. Houve diminuição do Imposto de Renda a pagar, pois a empresa deduziu estas despesas.

Ressalta a autoridade autuante que tanto (i) os diretores eleitos pela assembleia, como (ii) o diretor de outras empresas do grupo, prestando serviços para o contribuinte com funções de diretor, são, tanto na essência quanto na forma, verdadeiramente administradores. Destaca, ainda, que não foram registrados na empresa Itaú Vida e Previdência S/A como empregados, não mantendo vínculo empregatício com a empresa.

O simples fato de o contribuinte remunerar seus diretores como empregados e assim declará-los na GFIP, quando de fato e de direito são administradores sem vínculo empregatício, não concede à empresa o direito de usufruir da dedução permitida, pela Lei nº 10.101/2000, somente aos empregados. Para os administradores aplica-se a legislação anteriormente citada, que determina a adição ao lucro líquido do período de apuração das

participações atribuídas aos administradores, para efeito de determinar o lucro real.

De acordo com a fiscalização, os valores dos pagamentos das Participações foram registrados na conta de despesa 392000000 - Participações no Lucro, conforme Demonstrativo e Folha de Pagamento das Participações dos diretores, fornecidos pelo contribuinte, e registro contábil da despesa (fls. 80-91). Os valores (em reais) encontram-se a seguir demonstrados:

(...)

Da Compensação indevida de Prejuízo Operacional

Afirma a autoridade fiscal que o sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo disponível, conforme detalhamento na planilha de compensação de prejuízos (fls. 119-121) e DIPJ dos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, com compensações de prejuízos (fls.92-94).

No ano-calendário 2009 o contribuinte possuía saldo de prejuízo fiscal no montante de R\$1.287.386,34, conforme Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais, porém, compensou R\$23.348.979,64.

A compensação indevida seria de R\$22.061.593,30. No entanto, em virtude dos lançamentos de ofício contidos no presente Auto de Infração, aumentando o lucro real nos anos de 2007 e 2008, o saldo de prejuízo fiscal no ano-calendário 2009 totalizou R\$368.931,64.

Portanto, a compensação indevida passou a ser: R\$23.348.979,64 (-) R\$368.931,64 = R\$22.980.048,00.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte foi cientificado da autuação em 05/12/2012 (fl.107) e apresentou, em 04/01/2013, a impugnação de fls.129-138, acompanhada dos documentos de fls.139-314, cujas alegações se resumem a seguir.

I. Da Nulidade do Lançamento

Alega o impugnante que a autoridade fiscal consignou ter havido compensação indevida de prejuízo operacional, argumentando que o saldo apurado de prejuízo fiscal do impugnante se mostrou insuficiente, sem apontar os motivos que a levaram a essa conclusão.

Ressalta que o impugnante não foi intimado a prestar qualquer tipo de esclarecimento acerca do prejuízo fiscal supostamente compensado a maior.

A autoridade fiscal se limitou a consignar os valores dos prejuízos fiscais sem trazer qualquer observação analítica do valor encontrado, que, no caso, diverge do montante apurado

pelo impugnante, em flagrante desatendimento dos requisitos para a formalização do auto de infração em referência.

Argumenta que a ausência da descrição detalhada dos fatos, bem como de qualquer documentação/prova que dê suporte às alegações do Fisco, importa na nulidade do auto de infração, uma vez que implica no cerceamento de defesa do impugnante, que se encontra impossibilitado de conhecer por completo os motivos que levaram a autuação.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 dispõe sobre os requisitos essenciais do auto de infração, que também deixou de atender ao disposto no artigo 9º do mencionado Decreto.

Afirma o interessado que o lançamento fiscal também é nulo por não atender os requisitos do artigo 142 do CTN, pois a autoridade fiscal deveria ter fundamentado a glosa dos prejuízos fiscais e que geraram a compensação indevida.

II. Da Indevida Glosa de Prejuízo Fiscal

Aduz o impugnante que por não saber os motivos da glosa do prejuízo fiscal, não tem condições de se defender de forma circunstanciada e específica de qualquer suposta irregularidade.

A autoridade fiscal parte de um saldo de prejuízo fiscal de R\$36.333.883,88, o que diverge do montante apurado pelo impugnante, conforme mapa de apuração do prejuízo fiscal, cujos valores encontram-se devidamente comprovados pela documentação anexada à impugnação:

(...)

Conforme informado na DIPJ do ano-calendário de 2007, o saldo de prejuízo fiscal ali apurado era de R\$34.584.177,28. Esse saldo de prejuízo fiscal, assim como o saldo de prejuízo de anos-calendário anteriores a 2007 já não podem ser impugnados, haja vista o transcurso do prazo de 5 anos após a entrega das declarações, levando à homologação tácita a que se refere o art. 150, §4º do CTN.

Afirma o impugnante que, no início de 2008, o saldo de prejuízo fiscal era de R\$34.584.177,28. Ao longo desse ano de 2008, foram realizadas compensações no montante total de R\$11.596.173,72 (docs.04 e 05), de modo a restar, para o ano-calendário de 2009, o saldo de R\$22.988.003,56.

III. Da Dedutibilidade das Despesas de Pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados aos Diretores Empregados

Ressalta o impugnante que os diretores mantinham, à época, contrato de trabalho regido pela CLT. Ou seja, eram diretores empregados. Esse fato, que é incontroverso e reconhecido pela autoridade fiscal, já é suficiente para cancelar o lançamento.

O art. 3º, §1º da Lei 10.101/00, reproduzido no art. 359 do RIR, é expresso ao consignar que a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados.

Argumenta que nenhuma incompatibilidade existe entre o exercício da posição de diretor e a manutenção do contrato de trabalho. A Lei 8.036/90, em seu artigo 16, reconhece a figura do diretor não empregado, possibilitando à empresa que o equipare aos demais trabalhadores. Assim, a contrario sensu, o diretor empregado é trabalhador para todos os efeitos. Portanto, o diretor-empregado permanece na qualidade de "trabalhador", para os fins e efeitos da Constituição Federal, da legislação trabalhista (CLT), da legislação do FGTS e da legislação tributária.

Sustenta ser vazia de conteúdo e sustentação a alegação da autoridade fiscal de que a eleição em assembleia de um diretor se sobrepõe a existência de vínculo empregatício.

Alega que o cumprimento dos requisitos da Lei 10.101/00 para o pagamento da participação nos resultados não foi questionado pelo fiscal, de modo que se torna fato incontroverso.

IV. Da Não Incidência de Juros sobre Multa de Ofício

O impugnante aduz, ainda, que o Fisco não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

A Lei 9.430/96 prevê que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora (art. 61, caput), e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora (art. cit., §3º). Ou seja, os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam aos juros de mora, e não o valor da multa de mora.

Se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício. Se a multa de ofício estivesse compreendida na referência (feita pelo caput do art. citado) aos débitos de tributos e contribuições, chegar-se-ia ao absurdo de concluir que o §3º do artigo prevê a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Alega que o artigo 164 do CTN confirma essa conclusão quando, ao tratar de crédito tributário, separa claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades. A mesma clara distinção ocorre no art. 161, caput, do CTN.

Por consequência, também não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês, referidos no § 1º do art. 161 do CTN.

Se, para argumentar, fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1%.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 365 a 385) negou provimento à impugnação pelas razões abaixo expostas.

1) Nulidade da autuação. O auto de infração foi lavrado por autoridade competente e o contraditório e ampla defesa foram assegurados ao contribuinte por meio da impugnação. Ademais, a argumentação da defesa revela ter compreendido a acusação e a autoridade fiscal descreveu o fato e a motivação de forma clara.

2) Compensação de prejuízos fiscais. No demonstrativo da fiscalização (fls. 119-121) o saldo de prejuízos fiscais acumulados até o ano-calendário de 2006 é de R\$ 36.333.883,88 e está de acordo com o SAPLI. Já o interessado apresenta um demonstrativo com um saldo de R\$ 58.034.501,10. As divergências são as que se seguem.

2.1) Houve Malha Fazenda para o ano-calendário de 1995, que resultou na glosa do prejuízo do período de R\$ 1.042.596,61 para lucro real positivo.

2.2) No ano-calendário de 1996, também houve alterações por meio da malha fazenda, que aumentaram o lucro real do período.

2.3) No ano-calendário de 2004, a constituição de prejuízos fiscais de R\$ 20.658.416,40, a título de "ajustes de anos anteriores" não constam das cópias do LALUR apresentadas nos autos e não foram apresentados documentos comprobatórios que justifiquem a sua constituição.

2.4) Decadência em relação aos prejuízos glosados. Trata-se de prejuízos que já haviam sido glosados anteriormente.

3) PRL de diretores. A legislação do imposto de renda (arts. 303, 359 e 462 do RIR/99) só permite a dedução de trabalhadores e proíbe a de administradores e dirigentes. Ademais, pelos elementos do processo, concluiu que não havia diretores empregados no período.

4) Juros sobre a multa de ofício. Dentre outras razões, cita jurisprudência do CARF pela manutenção dos juros.

Do recurso voluntário

Contra a decisão de primeiro grau, foi oferecido recurso voluntário tempestivo às fls. 391-411. Na referida peça, aduz as seguintes razões.

1) Preliminar de nulidade do auto de infração com as mesmas razões apresentadas na impugnação. Adita, porém, que foi somente com a decisão da DRJ que obteve algum conhecimento acerca das causas que ensejaram a autuação. Ainda assim, não teve conhecimento das razões da malha fazenda e, mesmo assim, as informações consignadas pela DRJ deveriam constar já do auto de infração, pois o órgão julgador não pode inovar a autuação.

2) Mérito: é seguro o vínculo empregatício dos diretores. Os diretores possuíam contrato de trabalho regido pela CLT.

2.1) Em relação ao Diretor Alexandre Vasconcelos, as GFIPs comprovam que foi empregado da recorrente durante todo o período. Ademais, prova-se que já era empregado antes de ser eleito diretor estatutário.

2.2) O Diretor Antônio Trindade foi empregado da recorrente, de 03.08.1992 a 01.09.2009, conforme comprovam Carteira de Trabalho, Termo de Rescisão e GFIPs. Ademais, prova-se que já era empregado antes de ser eleito diretor estatutário.

2.3) O Diretor Luiz Santos foi empregado da recorrente, de 01.02.1996 a 01.09.2009, conforme comprovam Carteira de Trabalho, Termo de Rescisão e folhas de pagamento. Ademais, jamais ocupou a posição de diretor estatutário da recorrente. Ocupou apenas a diretoria de outra empresa e em período posterior ao da autuação.

3) Mérito: os diretores não possuíam liberdade plena de para agir. O poder de gestão pertence à assembleia geral. O papel da diretoria é apenas o de desenvolver condutas concretas para atender as diretrizes da assembleia.

4) Mérito: não houve abuso de forma ao se contratar os diretores com vínculo empregatício. Não faz sentido acatar a figura do diretor empregado, para fins previdenciários, e não o admitir para o IRPJ.

5) Mérito: decadência em relação à glosa de prejuízos fiscais. O prazo decadencial para a glosa de prejuízos fiscais é definido em função do ano em que foi apurado e não em que foi aproveitado.

6) Mérito: falta de comunicação das modificações em prejuízos anteriores. Não consta dos autos a prova de que a Receita Federal promoveu modificações nos anos de 1995, 1996 e 2004.

7) Mérito: dos ajustes no ano de 2004. Os "ajustes de anos anteriores" decorreram de uma reorganização societária. Com o ingresso de um novo acionista controlador, adotou-se uma postura mais conservadora nas contingências e, assim, foram apropriadas provisões, conforme quadro apresentado. A dedução de tais provisões está amparada pelo art. 404 do RIR/99. Assim, se tais provisões tivessem sido apropriadas ao seu tempo, teriam apurado uma base menor de IRPJ e CSLL nesses exercícios. Assim, nada mais correto que incluir tais valores no ano-calendário de 2004. Ademais, tais valores foram registrados na parte B do seu LALUR e na DIPJ AC 2004, conforme documentação que junta aos autos.

8) Mérito: incidência de juros de mora sobre a multa punitiva. Reitera, de forma similar, argumentos já aduzidos na impugnação.

Da diligência

O feito foi baixado em diligência por este colegiado por meio da Resolução nº 1401-000.408 (fls. 540-549), nos termos do voto abaixo transcrito:

No tocante à decisão de primeiro grau, foi mantida a autuação sob o fundamento de ter havido, em anos anteriores, a modificação dos prejuízos fiscais em razão de malha fazenda em dois anos-calendário, ou seja, 1995 e 1996, bem como a constituição de prejuízos fiscais de R\$ 20.658.416,40, no ano-calendário de 2004, a título de "ajustes de anos anteriores", que não encontrariam respaldo nas cópias do LALUR apresentadas nos autos e sem documentos comprobatórios que justifiquem a sua constituição.

Pois bem, como havia dito, essas duas razões surgiram apenas na decisão de primeiro grau. Em relação à primeira, uma vez que o recorrente alegou que nunca teve ciência das malhas fazendas, é necessário elucidar essa questão por meio de diligência. Quanto à segunda, é salutar que também, em sede de diligência, se apure esse ponto.

Isso posto, voto por baixar o feito em diligência para que a autoridade local:

- a) traga ao feito a prova da ciência das malhas fazenda dos anos-calendário de 1995 e 1996, que ensejaram a redução do prejuízo fiscal acumulado e que está aqui em litígio;
- b) intime o contribuinte para demonstrar "os ajustes de anos anteriores" que teriam repercutido para a constituição de prejuízos fiscais no valor de R\$ 20.658.416,40 no ano de 2004; nesta tarefa, deve proceder as verificações que considerar pertinentes à espécie;
- c) elabore relatório circunstanciado com a composição "analítica" dos prejuízos fiscais acumulados para os anos-calendário de 2007 a 2009, e dê ciência ao contribuinte do referido relatório para que apresente eventual peça contraditória no prazo de 30 dias.

Por fim, devolva-se o feito ao CARF.

A diligência foi realizada pela autoridade fiscal, cujo relatório constam das fls. 1030-1036. Nele a autoridade anexa os processos nº 11080.001788/00-64 e 10680.004213/2001-41, em que constam as malhas fiscais dos anos-calendário, respectivamente, de 1995 e 1996. Em relação ao dito "ajustes de anos anteriores" sobre o ano de 2004 no valor de R\$ 20.658.416,40, a autoridade tece um longo arrazoado de direito e do seu procedimento de auditoria para concluir que

(...) o valor de R\$ 20.658.716,40 não pode ser utilizado para compensação de prejuízos fiscais, seja pela falta de documentação comprobatória por parte do contribuinte que suporte o lançamento destes valores, seja pela falta comprovação da dedutibilidade destas rubricas na apuração do Lucro Real e pelo disposto no art. 513 RIR conforme relatado acima. Abaixo descrição da composição dos prejuízos fiscais que coincide com o lançamento do Auto de Infração do presente Processo.

Em relação ao relatório, o contribuinte se manifestou às fls. 1689-1704. Nessa peça, aduziu, em síntese, que:

- a) em relação ao processos 11080.001788/00-64 e 10680.004213/2001-41 relativos às malhas; ao primeiro foi dado provimento parcial e ao segundo a exigência foi totalmente desconstituída;
- b) em relação aos ajustes atinentes ao ano de 2004, já ocorreu a decadência para questionar esses valores; ademais, tece longa consideração acerca da validade do ajuste;

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Preliminar

A defesa aduz que a ausência de descrição detalhada dos fatos, bem como de qualquer documento que suporte as alegações do Fisco, torna o auto de infração nulo por cerceamento do direito de defesa.

Com efeito, o demonstrativo a que a DRJ faz referência que teria sido confeccionado pela autoridade fiscal não possui o detalhamento de identificar os lucros acumulados, ano a ano, como fez a própria autoridade julgadora.

Nada obstante, não podemos perder de vista que a atividade fiscal desenvolve-se segundo um procedimento inquisitório; às vezes, até secreto. Isso é necessário para o cumprimento da sua missão. Do contrário, seria muito fácil ao sujeito passivo evadir-se da exigência tributária.

A jurisprudência administrativa é farta nesse sentido. Abaixo, reproduzo três acórdãos recentes sobre o tema:

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O contraditório e a ampla defesa só se instauram após a lavratura do auto de infração; antes, trata-se de procedimento inquisitório (AC 1102-001.079, de 08/04/2014).

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Por se amoldar a efetivo e próprio caráter inquisitório, a atuação dos agentes da fiscalização fazendária não se submetem à necessária observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo esta reservada para a chamada fase litigiosa do procedimentos, nos termos, inclusive, especificamente apontados pelas disposições do Decreto 70.235/72 (AC 1301-001.563, de 04/06/2014).

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. É no processo administrativo fiscal que estão contidas as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa e não no procedimento inquisitório de preparação do lançamento. O processo forma-se pela instauração da fase litigiosa com a impugnação da exigência (AC 1102-001.032, de 11/03/2014).

É bem verdade que esse preceito guarda determinadas moderações. É necessário que o contribuinte entenda o conteúdo da acusação. Todavia, isso consta da autuação, uma vez que a autoridade fiscal informou, nos demonstrativos de fls. 119-121, que o valor compensado pelo contribuinte era superior ao valor acumulado e controlado pela Fazenda Pública.

Diante disso, poderia se defender (como o fez, diga-se) por meio da demonstração do valor acumulado que entende fazer jus.

Não há, pois, nulidade a ser reconhecida relativamente à autuação.

Em 6 de julho de 2016, quando iniciamos o julgamento do presente feito, eu havia preparado um voto para anular a decisão da DRJ, uma vez que não submeteu ao contribuinte os elementos probatórios por meio dos quais confeccionou a sua decisão.

O colegiado da época inclinou-se por baixar o feito em diligência para apurar fatos acima relatados. Como a resolução não vincula o relator e é salutar a colheita de provas para formar a convicção dos demais conselheiros, acabei o posicionamento da maioria de então para baixar o feito em diligência.

Nada obstante, continuo a entender que a decisão recorrida padece de nulidade.

Como aduzido na jurisprudência já transcrita, a ampla defesa e o contraditório se instauram com a impugnação e esses preceitos de índole constitucional de eficácia plena devem ser respeitados com a máxima extensão e efetividade.

Nesse aspecto, é fundamental que todos (todos mesmo!) os fatos, provas e documentos, que vierem a embasar a decisão proferida, devem se submeter ao exame das partes. Não pode o julgador "sacar" novos elementos fáticos, como a modificação por malha fazenda em compensações de determinados anos-calendário, para indeferir a reclamação administrativa, se a parte não teve a oportunidade para deles se manifestar.

Isso é um preceito básico do processo, seja o administrativo, seja o judicial. E não cabe aqui dizer que o contribuinte terá oportunidade para apresentar novas razões na fase recursal - como fez, aliás - para justificar o procedimento adotado, pois a defesa deve ser plena em cada uma das suas etapas, em cada uma das suas fases, em cada um dos graus de julgamento.

A decisão da DRJ deve ser considerada nula se deixa de analisar prova carreada pelo sujeito passivo, ainda que tal prova possa ser analisada pelo CARF, sob pena de suprimimento de instância. Segue acórdão recente sobre a questão:

AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE PROVA E DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DAÍ DECORRENTES. FUNDAMENTO FÁTICO-JURÍDICO SUFICIENTE PARA AFASTAR A EXIGÊNCIA ADUANEIRA. NULIDADE DA DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ.

É nula, por ausência de motivação, a decisão proferida pela DRJ que deixa de analisar prova tempestivamente apresentada pelo contribuinte e que configura fundamento fático-jurídico suficiente para, por si só, afastar a exigência aduaneira. Necessidade de devolução dos autos à instância a quo para que profira nova decisão levando em consideração a prova produzida nos autos, sob pena de eventual supressão de instância ou, ainda, ofensa ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa (AC 3402-002.914, de 23 de fevereiro de 2016).

Ora, se deixar de analisar prova e fatos aduzidos pela parte fere a ampla defesa, como poderia não a ferir esse preceito o procedimento de decidir com base em fatos

dos quais o sujeito passivo não tinha conhecimento e, por isso, não tinha como contra-razoar na sua impugnação?

No caso presente, isso é ainda mais claro justamente em razão da sua alegação em recurso voluntário de nunca ter tomado conhecimento do procedimento fiscal de malha fazenda.

Conclusão

Voto, pois, para declarar nula a decisão recorrida por preterição do direito de defesa e para determinar que outra seja proferida em seu lugar com o saneamento dos vícios apontados acima, ou seja, que todos os fatos que vierem a embasar a referida decisão sejam antes submetidos ao sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes