



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

**Processo n°** 19515.003194/2006-27  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-000.820 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de junho de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SUPERA FARMA LABORATÓRIOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001

PROVAS APRESENTADAS APÓS IMPUGNAÇÃO E ANTES DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO NÃO É ABSOLUTA E DEVE SER INTERPRETADA SISTEMATICAMENTE COM AS DEMAIS NORMAS E PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS ESSENCIAIS À GARANTIA DE PRINCÍPIOS. AUSÊNCIA DE ANÁLISE. NULIDADE.

Em respeito ao princípio da verdade material, o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Sendo apresentadas provas após a impugnação e antes da decisão de primeira instância, a preclusão deverá ser interpretada sistematicamente com as demais normas e princípios norteadores do processo administrativo fiscal.

Se as provas apresentadas após a impugnação, mas antes da decisão em primeira instância, forem essenciais à garantia dos princípios norteadores do PAF, esta deverá ser analisada pelo órgão julgador de primeiro grau.

A análise das provas por órgão de segundo grau, sem a apreciação da câmara “a quo”, resultaria em decisões proferidas em razão de uma mesma situação fática, partindo de fundamentos probatórios diversos. Tal situação configura evidente afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em declarar a nulidade da decisão recorrida, para que outra seja proferida mediante a apreciação dos documentos acostados aos autos e que foram objeto da diligência realizada pela fiscalização.

*(assinado digitalmente)*

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, José Sérgio Gomes, Rafael Correia Fuso, André Almeida Blanco, (Suplente Convocado) e João Carlos de Lima Junior.

## Relatório

Trata-se de retorno de diligência determinada pelos membros da 1ª Câmara, da 2ª Turma, da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão realizada em 08 de abril de 2010. Naquela oportunidade o processo foi assim relatado:

“ Trata-se de Auto de Infração relacionado ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 668/674), ao PIS (fls. 675/678), à COFINS (fls. 679/682) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 683/684), lavrados pela DRF de São Paulo/SP em 28/12/2006, referentes ao ano-calendário de 2.001, cujo crédito tributário exigido perfazia à época a soma total, incluindo juros e multa, de R\$ 91.993.041,58 (Noventa e um milhões, novecentos e noventa e três mil, quarenta e um reais e cinquenta e oito centavos).

Referidos autos decorreram de verificação fiscal iniciada em 05/10/2006 com a finalidade de fiscalizar a veracidade dos valores declarados e recolhidos pela Recorrente no ano calendário de 2001.

Iniciada a fiscalização, o Auditor fiscal intimou a Recorrente para que no prazo de 10 (dez) dias apresentasse os atos constitutivos e alterações posteriores; balanço e balancetes analíticos mensais; Livros Diário, Razão, Registro de Entradas, de Saídas e Inventário e, extratos bancários de todas as contas correntes movimentadas referente ao período fiscalizado, qual seja o ano calendário de 2001 (fls. 03).

No dia 19/10/2006, a fiscalização intimou a Recorrente a apresentar **a relação** de todas as notas fiscais de entradas e saídas no ano calendário de 2001, relativas às operações fiscais envolvendo as empresas coligadas EUROFARMA LABORATORIOS E DISTRIBUIDORA LTDA e EUROFARMA LABORATÓRIOS LTDA., e filiais, discriminando número das notas fiscais, datas de emissão, códigos das operações e respectivos valores das remessas, dos retornos e das industrializações efetuados. (fls. 142)

Posteriormente, após a análise da documentação apresentada pela Recorrente, em especial diante da informação prestada, qual seja, sobre a existência de erros nos valores das notas fiscais de remessa e de retorno entre as operações efetuadas com as suas coligadas, a fiscalização, em 07/12/2006, expediu novo Termo de Constatação e Intimação, para que a Recorrente **justificasse** no prazo de 20 (vinte) dias, essas diferenças apuradas entre os valores das remessas e os valores dos retornos de industrialização,

demonstrando, inclusive os valores dos insumos/produtos relativos As operações fiscais efetuadas entre a Recorrente e as suas coligadas com base nos seus estoques iniciais e finais.

Em 28/12/2006 o Fisco lavrou os presentes autos, sob o fundamento de que as diferenças apuradas pela fiscalização entre os valores das remessas e os valores dos retornos referentes às operações comerciais efetuadas entre ela e suas coligadas no ano calendário de 2001, configurava omissão de receitas, bem como, pelo não oferecimento à tributação do lucro inflacionário apurado pela Recorrente no mesmo período, conforme a seguir:

*"(...) Em relação à empresa EUROFARMA LABORATÓRIOS LTDA., a fiscalizada apresentou o demonstrativo intitulado "Relação de Notas de Retorno de Industrialização com Composição", apontando uma série de notas fiscais de retorno cujos preços corretos totalizariam R\$ 68.098,93 ao invés de R\$ 68.098.933,37, indicando, assim, registros a maior de R\$ 68.030.834,44.*

*Cabe aqui ressaltar, que não foi apresentada qualquer documentação comprobatória sustentando tal demonstrativo. Esclareça-se, por pertinente, que além da juntada das referidas notas, o que não o fez, caberia à fiscalizada demonstrar a origem do que denominou "preço correto". Dessa forma, ante a absoluta ausência do respaldo documental, cabe desconsiderar o demonstrativo em questão, permanecendo como não justificado o montante de R\$ 64.659.801,00. Observe-se ainda, que embora devidamente intimada, a contribuinte não se manifestou quanto à eventual existência de estoque inicial e final que viesse a alterar a diferença apurada.*

*No que se refere à empresa EUROFARMA LABORATÓRIOS DISTRIBUIDORA LTDA., não foi apresentado qualquer esclarecimento quanto à divergência de R\$ 262.184,72.*

*(...)*

*Em sua resposta, datada de 22/12/2006, a contribuinte relacionou, em seu Anexo 2, os valores de seus registros fiscais envolvendo as operações de retorno e remessa de industrialização, que se mostram, inclusive, bastante divergente daqueles informados em DIPJ.*

*Sobre as diferenças decorrentes de seu próprio levantamento, a fiscalizada alega, genericamente, que decorrem de "equivocos de classificação quanto as operações, conversão de preços unitários e de unidades de medidas dos produtos. " Apresenta, especificamente, uma nota fiscal de retorno de industrialização, emitida contra a empresa NOVARTIS SAÚDE ANIMAL LTDA., na qual um dos produtos teve seu valor fixado em R\$ 28.047.787,97, quando deveria ser de R\$ 21.804,25, argumentando tratar-se de erro na quantidade mencionada na nota (1.286.345 Kg, ao invés de 1,286 Kg).*

*Verifica-se, no entanto, que a contribuinte não apresentou o elemento essencial para comprovar o alegado, qual seja, a nota fiscal de entrada (remessa), onde constaria a quantidade (e o preço) correto. A própria fiscalizada, ciente dessa necessidade, manifesta em sua resposta*

*que a "nota fiscal de remessa do produto mencionado, está sendo localizada em nossos arquivos e será apresentada posteriormente." Em consequência, fica desconsiderada a justificativa do contribuinte.*

(...)

*Constata-se ante ao exposto, que a fiscalizada registrou operações no montante de R\$ 103.219.008,18, sem a necessária correspondência que caracterizam as operações de remessas e retornos de industrialização. Dessa forma, fica configurado que a contribuinte procedeu a saídas e entradas não vinculadas, sem justificativa, cabendo considerar as diferenças apuradas como decorrentes de operações de compras e vendas não contabilizadas, indicativas, portanto, de omissão de receitas, sujeitas à tributação. (...)"*

Ciente dos autos de infração lavrados a Recorrente, apresentou tempestivamente sua impugnação em 29/01/2007 (fls. 714/748), alegando em síntese:

Que a autuação parte da presunção de que eventuais diferenças entre recebimentos de produtos de terceiros para industrialização e os seus respectivos retornos, considerados os valores declarados e não as quantidades envolvidas, constituem-se em compras ou vendas omitidas;

Que nas operações de recebimentos e retornos de produtos industrializados para terceiros, o IRPJ e seus reflexos incidem apenas sobre o ganho do contribuinte, qual seja, sobre a diferença apurada entre o custo do bem e o seu valor de venda;

Que a diferença entre o valor de custo da mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem de terceiros e o valor das notas fiscais de estorno das mesmas mercadorias equivaleria à venda omitida é pura ficção da fiscalização, não tem base legal;

Que a fiscalização cometeu erros, visto que a empresa detentora do CNPJ nº 02.804.404/0002-44 é a Novartis Saúde Animal Ltda., que, segundo o fisco, às fls. 452, não enviou nada à Recorrente para industrialização no ano calendário de 2001, entretanto, às fls. 667, no Demonstrativo de Valores Tributáveis elaborado pela fiscalização como resumo de suas constatações, aparece o lançamento de ofício do IRPJ sobre o valor de R\$ 28.210.232,62, a título de receita omitida pela Recorrente, pois, aquela teria enviado insumos correspondentes a R\$ 5.113.292,38 à Recorrente para industrialização, enquanto esta teria devolvido os bens industrializados à Novartis, com valor correspondente a R\$ 33.328.525,00;

Que o fisco manteve a Recorrente sob fiscalização de 19/10/2006 a 28/12/2006, data da lavratura dos autos de infração, tendo direcionado a sua autuação desde o início da fiscalização. Ilustra a alegação citando que em 07/12/2006 As 14:00 horas, fls. 450, a fiscalização intimou a Recorrente a dar explicações sobre as diferenças e erros apurados nas operações de remessas e retornos efetuadas entre ela e as empresas EUROFARMA LABORATORIOS LTDA. e EUROFARMA LABORATORIOS E DISTRIBUIDORA LTDA., no prazo de 20 (vinte) dias, período em que a Recorrente separou todas as notas fiscais exigidas

inclusive com a indicação dos valores dos insumos/produtos, todavia, no dia 28/12/2006 foi surpreendida com a lavratura dos presentes autos, ou seja, 1 (um) dia após o fim do prazo concedido para explicações, sem sequer ter diligenciado até a Recorrente para apreciar a documentação solicitada;

Que a fiscalização foi premida pelo tempo, visto que se referia ao período de 2001, que estaria decaído, caso o auto de infração não fosse lavrado em 2006;

Que nesta oportunidade anexou mais de 70 (setenta) jogos de documentos – notas fiscais de remessa para industrialização e notas de devolução, onde se vislumbra erros crassos como o acréscimo de até 3 algarismos, considerando-se as vírgulas, ou seja, multiplicados indevidamente por 1.000;

Que em relação às notas fiscais, segundo a ordem 032; 033; 036; 037; 039; 040; 042 se constatarem erros materiais crassos de registros em contas, que juntos totalizam o montante de R\$ 18.000.000,00 (dezoito milhões de reais);

Que, tratando-se de insumos de produtos farmacêuticos, esses valores exorbitantes apurados pela fiscalização já denotam a existência de erro, pois, estes em regra são produtos de baixo valor, que apenas 1 nota em relação a média de 4 ou 5 notas de cada emitente, aparecem com valores dispares; (item 42 da relação de documentos 1 e 2);

Cita como exemplo a nota fiscal de nº 021398 da série 1 de emissão da EUROFARMA LABORATÓRIOS, que foi emitida com valor de R\$ 18.182.880,00, o que é um disparate tendo em vista que se refere ao envio de frascos para acondicionamento de medicamentos, que tem preço unitário de R\$ 0,089, (conforme doc. anexo 3), erro que seria de fácil constatação pelo fisco se tivesse comparado o valor desta nota com os valores das outras 3 emitidas pela mesma empresa, correspondentes a R\$ 25.396,19; 12.040,05 e 45.399,46 respectivamente (item 42 do anexo doc. 2);

Em relação a nota fiscal de nº 022576 emitida pela Recorrente em 02/04/2001, assevera que se trata de erro crasso de fácil constatação, pois, se trata do envio de 1,0 (um) Kg do produto Tioestreptona no valor de R\$ 21.804,25 para industrialização pela Novartis, o qual foi devolvido com valor de R\$ 28.047.787,97;

Que a apressada conclusão fiscal atropelou a prova e o direito, pois presumiu que houve recebimento de insumo/mercadoria, ora em valor maior, ora em valor menor que o devolvido, e posteriormente presumiu que esses valores se tratavam de vendas e ou compras omitidas e tributou essa omissão, o que fere o princípio da tipicidade cerrada;

Que não procede a autuação de não tributação do lucro inflacionário, pois, no ano calendário de 2001 não houve saldo de lucro inflacionado a ser adicionado ao lucro líquido, conforme DIPJ/2001

relativa ao ano calendário de 2000, já que a Recorrente integralizou o seu saldo de lucro inflacionário em 31/12/2001, e que o lançamento existente no LALUR a este título é um erro formal de escrituração;

Que sendo o auto de infração referente ao IRPJ nulo, contamina todos os reflexos, já que estes decorrem daquele, mesmo assim apresentou quesitos e indicou assistente técnico;

Em 18/05/2007 a Recorrente protocolou complementação à sua impugnação (fls. 1155/1177) apresentada no dia 29/01/2007, dirigida a 7 Turma da DRJ/SP, acompanhado de 43 volumes, repisando os argumentos anteriores e deduzindo o seguinte:

Que em relação ao item 36, as operações com remessa de matérias primas para industrialização para a ACHE, o valor de R\$ 16.902.711,79 apontado pelo fisco como sendo a base de cálculo a ser tributada é incorreto, visto que nem toda a mercadoria que foi enviada para industrialização nos meses de novembro e dezembro de 2001 foram industrializadas e devolvidas no mesmo período de 2001;

Que em relação ao item 37 apontado pelo Fisco como omissão de receitas auferidas na operação de envio e recebimento de matérias-primas para a industrialização, o mesmo não pode prosperar, pois a SILCON é uma empresa especializada em incineração de produtos, assim, não existe remessa nem devolução para industrialização a ser tributada pelo Fisco;

Que em relação as operações com remessa de matérias primas pela empresa ZANON LABORATÓRIOS, bem como, pela NOVARTIS SAÚDE ANIMAL LTDA., para industrialização pela Recorrente, deve-se ter em mente que parte dos insumos foram recebidos pela Recorrente em 2000, tendo sido devolvidos apenas em 2001, o que explica a diferença encontrada pelo Fisco entre os valores constantes das notas de remessa e de devolução;

Em suma, a Recorrente alega que logrou êxito em esclarecer 94,87% das operações que encadearam a presunção de omissão de receitas e a lavratura dos presentes autos.

Às fls. 1201/1216 foi proferida decisão pela DRJ/ São Paulo — SPOI, que julgou procedente o lançamento tributário impugnado nos seguintes termos:

Em preliminar, afastou a apreciação da complementação da impugnação protocolada em 18/05/2007, juntamente com os 43 volumes que o acompanhavam, sob o fundamento de ter havido preclusão, pois, foram juntados depois do prazo para apresentação da impugnação, em janeiro de 2007 e, não vieram acompanhados de requerimento no qual a Recorrente deveria ter demonstrado o motivo da impossibilidade de juntá-los anteriormente, nos termos do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72;

Indeferiu os pedidos de realização de diligência/perícia, sob o fundamento de que esses eram prescindíveis para o julgamento dos presentes autos, uma vez que os autos já estavam suficientemente instruídos;

Afastou a nulidade pleiteada pela Recorrente, visto que não vislumbrou nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72;

Quanto ao mérito julgou procedente o lançamento efetuado pela fiscalização, haja vista a inércia da Recorrente em apresentar as notas fiscais emitidas no ano calendário de 2001 referentes as operações efetuadas entre a Recorrente e as suas coligadas;

Em 07/11/2007 a Recorrente foi intimada sobre a decisão proferida pela DRJ/São Paulo- SPI.

Em 07/12/2007 a Recorrente apresentou Recurso Voluntário nos autos do presente processo administrativo, reiterando os argumentos aduzidos na sua impugnação e na complementação apresentados em 29/01/2007 e 18/05/2007, respectivamente e, deduziu o que houve cerceamento do seu direito de defesa pela 1ª instância, pois esta sequer apreciou as provas juntadas aos autos.

É o relatório.”

E a decisão se deu nos termos a seguir transcritos:

“Por ser tempestivo admito o Recurso Voluntário e dele tomo conhecimento nos seguintes termos:

Primeiramente necessário se faz analisar a questão preliminar ao mérito suscitada pela Recorrente quando da interposição do seu Recurso Voluntário à este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, qual seja, o pedido de anulação dos autos de infração lavrados, consubstanciado no cerceamento do seu direito de ampla defesa, por falta de apreciação das provas juntadas pela Recorrente em 18/05/2007, ou seja, após o protocolo da sua impugnação em 29/01/2007 e antes do julgamento de 1ª instância, ocorrido em 25/05/2007, que sequer apreciou os documentos juntados pela Recorrente.

Conforme se depreende dos fatos narrados pelo julgador de 1ª instância, que entendeu por bem afastar a apreciação da complementação à impugnação protocolada pela Recorrente em 18/05/2007, bem como, dos 43 volumes de provas que o acompanhavam, sob o fundamento de ter havido preclusão, pois, foram juntados depois do prazo para apresentação da impugnação, em janeiro de 2007 e, sem requerimento específico da Recorrente, através do qual deveria ter demonstrado o motivo da impossibilidade de juntá-los anteriormente, nos termos do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72;

No processo administrativo fiscal federal e em regra também nos demais (estadual e municipal), a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a

direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72).

Todavia, deve-se ter em mente que a referida preclusão pela falta de apresentação da prova no momento da impugnação não é absoluta, ou seja, deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas e princípios norteadores do processo administrativo tributário, quais sejam, os princípios da ampla defesa, legalidade, oficialidade e verdade material.

(...)

Diante do exposto, voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que o órgão preparador aprecie os 43 volumes de documentos afastados pela DRJ competente e, se manifeste acerca da força probatória dos mesmos em relação aos fatos objeto destes autos. Após dê-se vista a Recorrente para que se manifeste acerca do resultado da diligência e, posteriormente retornem os autos para julgamento.”

Em atendimento à diligência solicitada, a autoridade fiscal analisou os documentos e às fls. 10539/ apresentou as seguintes conclusões:

“Em conclusão, sintetizamos a seguir os aspectos principais da informação elaborada:

I. Foram analisadas as alegações apresentadas na petição complementar e examinados os correspondentes 43 volumes de documentos anexados, conforme solicitado pelo órgão julgador de 2ª Instância (CARF).

II. A documentação em questão envolve as operações com cinco empresas, que totalizaram diferenças de R\$ 97.928.258,03, entre remessas e retornos de industrialização. R\$ 5.290.750,15 referentes a outras 35 empresas, não foram sequer abordados pela recorrente.

III. Parte da argumentação da contribuinte reside na hipótese de remessas e retornos terem origem em anos diferentes, porém a documentação comprobatória necessária não foi apresentada, inexistindo qualquer informação relativa a 2000 ou 2002, e nem mesmo referente a 2001 no que se refere aos imprescindíveis registros de estoques iniciais e finais de terceiros em seu poder.

IV. As planilhas apresentadas são meras transcrições das notas fiscais de entradas e saídas, não havendo a correlação completa das remessas com as saídas quando ocorrem de forma parcial, envolvendo assim mais de uma nota fiscal.

V. Outra parcela das justificativas refere-se a erros gráficos, porém a contribuinte não apresenta documentação fiscal retificadora e o suposto erro de valor mais relevante (NOVARTIS) tem explicação contraditória e conflitante com os documentos acostados.

VI. Não há na documentação ora analisada qualquer menção ou documentação concernente à outra matéria objeto da autuação (lucro inflacionário).

VII. Pelo todo aqui exposto bem como pelas considerações exaradas na decisão do colegiado julgador de 1ª Instância, entendemos que deve ser mantido o lançamento em discussão.”

A contribuinte, às fls. 10572/10587, manifestou-se, preliminarmente, afirmando que a decisão da DRJ é nula, pois ignorou o conjunto probatório documental juntado logo após a apresentação da impugnação e antes da decisão de primeira instância sob pena de ferir o duplo grau de jurisdição administrativa. Nesse ponto, ressaltou a importância dos documentos apresentados e consignou a complexidade para sua compilação em vista da quantidade de documentos anexados.

No mérito, afirmou que produziu as provas que lhe eram possíveis em relação as operações com as cinco empresas que totalizaram diferenças de R\$ 97.928.258,03 entre remessas e retornos de industrialização. Ressaltou que o fisco poderia ter estendido sua ação, por meio de MPF-E ou MPF-D para alcançar as devidas confirmações pretendidas.

Em conclusão juntou os documentos: (1) reiteração de pedidos feitos à empresas Ache, Zambom e Silcon; (2) nota fiscal da NOVARTIS para industrialização do produto Tioestrepoptona enviado em 07/02/2001 com retorno em 02/04/2001 com erro no valor; (3) relação de erros nas operações Billi x Eurofarma, (4) cópias dos livros de notas da Eurofarma dos meses de outubro/dezembro de 2000 e janeiro, fevereiro e março de 2002, recebimento e devolução de produtos recebidos e devolvidos por industrialização para terceiros de um ano para outro, com planilhas e cópias das primeira e últimas vias das notas fiscais de cada livro encadernado sob número de volumes e (5) cartas de correções.

Requeru prazo suplementar para juntada de documentos que estavam sendo buscados ou esperados de terceiros.

Por fim, requereu a análise dos autos pelo órgão julgador primeiro ou, se superada esta fase, o provimento de seu recurso voluntário por ausência de liquidez e certeza do crédito exigido, já que partiu o Fisco de bases equivocados para sua apuração.

Ademais, em 22/01/2013, às fls. 11008, requereu a juntada de documentos complementares, conforme requerido na oportunidade da manifestação à diligência apresentada em 02/01/2013, quais sejam: (i) cópias de livros de inventário e (ii) cópias de balancete analítico de 2001, onde pode ser visto o total de suas receitas, quer por conta de produção própria R\$ 18.746.029,2, quer por conta de industrialização para terceiros no montante de R\$ 22.112.208,56.

E, em 25/03/2013, alegando o princípio da verdade material, pugnou pela juntada dos seguintes documentos: (i) Planilha de Rosto com síntese dos valores OPERADOS PELA EUROFARMA e a Requerente no ano de 2001 (Industrialização por encomenda); (ii) Relatório analítico das operações ocorridas entre a EUROFARMA e a Requerente no ano de 2001 — remessas para industrialização (SAÍDAS Euro) e (iii) Relatório analítico das operações ocorridas entre a EUROFARMA e a Requerente no ano de 2001 — recebimento de industrialização (ENTRADAS Euro) (fls. 103).

Retornaram os autos para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator.

Trata-se de retorno de diligência solicitada em razão da ausência de apreciação dos 43 volumes de provas juntadas pela Recorrente em 18/05/2007, ou seja, após o protocolo da sua impugnação em 29/01/2007 e antes do julgamento de 1ª instância, ocorrido em 25/05/2007.

Conforme já anteriormente exposto, no processo administrativo fiscal federal e em regra também nos demais (estadual e municipal), a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72).

Todavia, a referida preclusão pela falta de apresentação da prova no momento da impugnação, conforme defendido pela DRJ, no presente caso, não é absoluta, ou seja, deve ser interpretada sistematicamente com as demais normas e princípios norteadores do processo administrativo tributário.

Nesse contexto, merecem destaque os princípios da ampla defesa, da verdade material e razoabilidade.

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessária à complementação da prova ou ao esclarecimento de dúvida relativa aos fatos trazidos no processo.

O decreto nº 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal deixa claro, em seu artigo 29, que tal procedimento é regido pelos princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador. Veja-se:

*“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”*

Resta claro que a norma de regência do Processo Administrativo Fiscal teve o intuito de fazer com que o julgador buscasse a verdade material dos fatos, podendo este, inclusive, diligenciar de ofício para tanto.

Além disso, cumpre destacar que a legislação disciplinadora do Processo Administrativo Federal, qual seja, a lei nº 9.784, de 29/01/1999, em seus artigos 3º inciso III e

38, admite sejam produzidas provas antes da tomada de decisão final, conforme a seguir transcrito:

*“Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:*

*III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;*

*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 a matéria objeto do processo.”*

Cumprido observar que no caso, as operações que se pretende descaracterizar para afastar a presunção são muitas e complexas, razão pela qual a documentação para sua desconstituição montou a quantia de 43 volumes.

Assim, torna-se razoável e justificável a apresentação da documentação após a impugnação, pois certamente o prazo de 30 (trinta) dias não garantiria a ampla defesa, pois seria escasso para sua compilação.

Nesse contexto cumpre a seguinte transcrição (Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3ª edição. Pag. 47):

*“Importante frisar que, na hipótese de a decisão administrativa ser proferida sem respeitar o contraditório e a ampla defesa, ela é considerada nula por falta de elemento essencial à sua formação.”*

Além disso, a apreciação dos documentos acostados em segunda instância, sem a análise em primeira instância, quando esta era possível, fere o princípio do duplo grau de jurisdição e, portanto, impede a ampla defesa do contribuinte.

A análise das provas por esta câmara, sem a apreciação da câmara “a quo”, resultaria em decisões proferidas a partir de uma mesma situação fática, partindo de fundamentos probatórios diversos. Tal situação configura evidente afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição.

Assim, já que no caso as provas foram acostadas pelo contribuinte anteriormente à decisão de primeira instância, esta, em respeito ao princípio da verdade material, razoabilidade e ampla defesa, deveria ter avaliado a totalidade do conjunto probatório existente no momento em que proferiu sua decisão.

Nesse sentido é a jurisprudência:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO - Instaurado tempestivamente o litígio, provas e razões adicionais à impugnação apresentadas após o prazo previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235/72 e antes da decisão, referentes às matérias previamente questionadas, devem ser consideradas no julgamento, sob pena de caracterizar-se cerceamento de direito de defesa e, conseqüentemente, nulidade da decisão.

Por unanimidade de votos, DECLARAR a nulidade da decisão a quo e determinar a remessa dos autos à repartição de origem para que nova decisão seja prolatada na boa e devida forma.”

(Processo 10665.001640/2004-17. Acórdão 103-22.583. Julgado em 16 de agosto de 2006)

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE DA DECISÃO. Em obediência ao princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário e, também, aos princípios da razoabilidade, ampla defesa e contraditório previstos no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo da Administração Pública Federal, a autoridade julgadora deve apreciar a prova documental apresentada após a impugnação, mas em data anterior à do julgamento de primeira instância.

Preliminar de cerceamento do direito de defesa acolhida. Nulidade da Decisão de primeira instância.”

(Processo 13807.0011761/99-85. Acórdão 103-21.994. Julgado em 15 de junho de 2005)

Portanto, para garantia dos princípios do contraditório e da ampla defesa, da razoabilidade e, ainda, para impedir a violação ao duplo grau de jurisdição, entendo que não cabe a esta câmara julgar o processo a partir de fundamentos probatórios diversos, razão pela qual voto no sentido de anular a decisão da DRJ para que esta proceda a novo julgamento apreciando a totalidade do conjunto probatório.

*(Assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator

Processo nº 19515.003194/2006-27  
Acórdão n.º **1201-000.820**

**S1-C2T1**  
**Fl. 273**

---

CÓPIA