



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 14098.000308/2009-74
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.781 – 1ª Turma
Sessão de 06 de abril de 2017
Matéria IRPJ - PERC
Recorrente AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUÁRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se Auto de Infração de fls. 209/213 foi lavrado para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no montante total de R\$ 20.773.338,84, em razão glosa de custos não comprovados e da exclusão indevida de depreciação acelerada das bases de cálculo dos referidos tributos.

O lançamento foi regularmente impugnado, sendo que a DRJ acatou as despesas comprovadas pelas notas fiscais apresentadas com a impugnação e reduziu parcialmente a autuação quanto à glosa respectiva.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF. Houve também apresentação de recurso de ofício. No julgamento dos Recursos a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento negou provimento a ambos, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

RECURSO DE OFÍCIO. COMPROVAÇÃO PARCIAL DOS CUSTOS.

Devidamente fundamentada na legislação vigente e nas provas dos autos a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso de ofício apresentado pelo julgador "a quo" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINARES DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

São improcedentes as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

JUNTADA DOCUMENTOS. FASE RECURSAL. INDEFERIMENTO.

A apresentação de documentação referente a despesas e custos glosados apenas em segunda instância de julgamento, sem

comprovação da impossibilidade de entrega em momento anterior, não encontra guarida nas normas que regem o processo administrativo fiscal, menos ainda quando se pretende atender a requisitos de aproveitamento de benefício fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Cientificado da decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando discutir a possibilidade de apresentação de provas posteriormente à fase de impugnação, com fundamento no princípio da verdade material.

Sobre a demonstração da divergência o Contribuinte alega que no Acórdão 206-01.460, se entendeu o artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/ 72, mesmo tratando da preclusão do momento da apresentação da prova no processo administrativo, não impede que o julgador conheça a análise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando são capazes de rechaçar em parte ou integralmente a pretensão fiscal.

Ainda sobre a demonstração da divergência jurisprudencial o Contribuinte alega que no Acórdão CSRF/03-04.194 foi decidido que a não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário.

Nesse contexto, o contribuinte requer o conhecimento de seu Recurso Especial.

Em suas razões, alega o Contribuinte, em suma:

- ✓ Que o processo administrativo e processo judicial se distinguem. Enquanto o segundo busca a verdade processual seguindo o brocardo "o que não está nos autos não está no mundo", o primeiro prima pela busca da verdade material;
- ✓ Que para concretizar a busca da verdade material, tem-se que o responsável pela impulsão do processo é a própria autoridade administrativa, que não pode se furtar de assim agir sob pena que seja exigida do contribuinte exação que nunca ocorreu;

A Autoridade competente deu seguimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

“Vê-se que restou caracterizada a divergência jurisprudencial, uma vez que o acórdão recorrido não admitiu o exame das provas apresentadas juntamente com o recurso voluntário, por não restarem caracterizadas nenhuma das situações previstas no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, e também porque as circunstâncias do caso concreto não se mostraram suficientes para mitigar a referida regra da preclusão processual, enquanto que os acórdãos paradigmas, prestigiando o Princípio da

Verdade Material, tomaram conhecimento de provas em condições semelhantes, independentemente da caracterização das condições impostas pelo art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, ou de circunstâncias específicas do caso concreto.”

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando e requerendo, em suma:

- ✓ Que é impossível o conhecimento dos documentos juntados pelo contribuinte na fase de julgamento do recurso voluntário, tendo em vista a ocorrência de preclusão temporal;
- ✓ Que a preclusão conceitua-se como a perda de uma faculdade processual, caracterizada pela dinâmica da superação das fases procedimentais, em homenagem ao princípio da segurança, imanente tanto ao contencioso judicial quanto ao administrativo;
- ✓ A apresentação de novos documentos e novos argumentos pelo sujeito passivo em sede recursal, sem amparo na legislação processual administrativa, implica em supressão de instância. Nenhum dos motivos excepcionais previstos nas alíneas do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/72 foi invocado pelo contribuinte para justificar a juntada de documentos após a fase impugnatória inicial. Portanto, incabível a juntada posterior de documentos;
- ✓ Que essa juntada tardia de documentos termina por contrariar também o princípio do efeito devolutivo dos recursos, vez que esses documentos não foram objetos de apreciação pela autoridade de primeira instância e, logicamente, também não poderiam ser apreciados pela autoridade de segunda instância;
- ✓ Nesse contexto a Fazenda Nacional requereu a confirmação do acórdão que não conheceu dos documentos apresentados pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o Recurso Especial interposto.

Como visto, a questão a ser aqui debatida resume-se à possibilidade de apresentação de provas pelo Contribuinte, posteriormente à fase de impugnação administrativa. Debateremos, portanto, regras de processo administrativo tributário.

Em nosso ordenamento, o Decreto 70.235/1972 trata especificamente do processo administrativo fiscal federal.

O processo administrativo, tal como o processo judicial, pode ser dividido em fases. Para James Marins o PAF reparte-se em quatro fases sucessivas, a saber: (i) fase de

instauração; (ii) fase de preparação e instrução; (iii) fase de julgamento; e (iv) fase de recurso. (Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial); 7ª Edição; Dialética; pg. 269).

Para Fabiana Del Padre Tomé, as fases de instauração e instrução se mesclam, na medida em que as provas devem ser apresentadas juntamente com a defesa. (A Prova no Direito Tributário; 3ª edição; Noeses; pg. 354)

De fato, é o que se pode observar do artigo 16, III, do decreto 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Há, assim, legal limitação temporal à realização da produção probatória, que se confunde com o momento da apresentação da impugnação. Exceções a essa regra são as situações previstas no §4º, do artigo 16 em questão, que assim dispõe:

§ 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) (Produção de efeito)

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

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

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

Conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé, o ordenamento jurídico fixa termos dentro dos quais as atividades processuais devem ser realizadas, pois inadmite a instabilidade das relações jurídicas. (A Prova no Direito Tributário; 3ª edição; Noeses; pg. 356)

Para referida autora, a distinção feita pela doutrina entre verdade material e verdade formal e a forma de aplicação da primeira ao processo administrativo fiscal –

admitindo-se a apresentação de provas a qualquer momento do processo – não procede. Vale aqui a transcrição de trecho de sua obra que trata da questão:

Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes. (A Prova no Direito Tributário; 3ª edição; Noeses; pg. 26)

Penso de forma semelhante. Em minha opinião as regras do processo administrativos não podem deixar de ser observadas, exceto nas hipóteses e na forma previstas na própria regra.

No presente caso, em momento algum foi demonstrado pelo contribuinte a aplicação de qualquer uma das alíneas do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/1972, de modo que restou prejudicado seu direito à apresentação de provas.

Objetivamente o que se pode extrair dos autos é que o início procedimento fiscal ocorreu em 14/03/2008 (fl. 09), a lavratura da autuação cientificada em 21/10/2009, sendo que o Recurso Voluntário foi protocolado em 15/10/2010. Ou seja, 02 anos após o início do procedimento o contribuinte juntou as provas das aquisições, sem demonstrar a aplicação das regras do §4º em questão.

Nesse contexto, NEGO provimento ao Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora Designada

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:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 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) (Produção de efeito)

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

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

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

§ 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) (Produção de efeito)

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.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa