



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10580.727154/2012-64</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-008.255 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOVEPAR PATRIMONIAL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.

Necessário retorno dos autos à Unidade de Origem, a fim de que a autoridade administrativa aprecie todos os documentos colacionados aos autos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso para anular a decisão proferida pela DRJ de modo que os documentos apresentados pelo contribuinte sejam devidamente analisados e, assim, seja proferida nova decisão.

*Assinado Digitalmente*

**Lilian Cláudia de Souza** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Flavia Lilian Selmer Dias (substituta integral), Lílian Cláudia de Souza, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente). Ausente a conselheira Rosimery Brandao Barbosa, substituída pela conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Crédito Tributário

Trata-se de Auto de Infração de lançamento de contribuições sociais previdenciárias, cota patronal/GILRAT – debcad nº 37.376.964-4, no valor de R\$ 72.819,14, parte dos segurados – debcad nº 37.376.965-2, no valor de R\$ 17.632,77, e contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) – debcad nº 37.376.966-0, no valor de R\$ 9.673,34, lavrado em face do sujeito passivo para o período compreendido entre 01/01/2008 a 31/12/2008. O lançamento foi dividido nos seguintes levantamentos:

AC – Ajuda de Custo

O sujeito passivo utilizou dois códigos de pagamentos para a rubrica ajuda de custo, sendo que o 51 está classificado como base de cálculo de contribuição previdenciária e o 905 foi excluído.

Intimado a prestar esclarecimentos acerca da rubrica 905, o sujeito passivo esclareceu que: referem-se à ajuda de custo projetada para pagarmos durante 02 meses. Os pagamentos efetuados na rubrica 905 foram feitos aos empregados Ricardo Vianna Valladares, nas competências fevereiro a outubro de 2008, Paulo Celso de Oliveira, nas competências fevereiro a agosto de 2008 e Augusto

Lindemberg Neto, nas competências fevereiro a agosto de 2008. Segundo a Fiscalização, diferente do alegado, os pagamentos são feitos por mais de dois meses.

De acordo com o Relatório Fiscal apenas a ajuda de custo prevista na exceção do art. 28, § 9º, “g” exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias, qual seja, a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT. Desse modo, a Fiscalização considerou os pagamentos decorrentes como fato gerador de contribuição previdenciária e lançou o crédito tributário correspondente.

#### AD – Advogado

Refere-se a pagamento a contribuinte individual que prestou serviços de advocacia.

#### AU – Autônomo fora da folha

Refere-se a pagamentos de contribuintes individuais que prestaram serviços ao contribuinte sem inclusão na folha de pagamento.

#### CI – Contribuinte individual não declarado

Esse levantamento refere-se à diferença entre o apurado pela Fiscalização nas rubricas contábeis 1000 - Valor autônomo e 295 - Pró-labore com o valor declarado em GFIP pelo contribuinte.

#### CP – Cooperativa de Trabalho

Refere-se a serviços prestados ao contribuinte por intermédio de cooperativa de trabalho.

#### NG – Remuneração de empregados

Nesse levantamento, a Fiscalização comparou as rubricas contábeis que o contribuinte assinalou como base de cálculo das contribuições previdenciárias com os valores declarados em GFIP, efetuando o lançamento da divergência encontrada.

#### PL – Pró-labore fora da folha

Refere-se à diferença entre a remuneração contabilizada e a lançada em folha de pagamento a título de pró-labore.

#### RA – RAIS não declarada

Foram encontrados na Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) remunerações de trabalhadores que não foram incluídos nas folhas de pagamento da empresa. A totalidade das remunerações foram lançadas e incluídas no presente levantamento.

#### Da Impugnação

Cientificado do lançamento pessoalmente em 14/06/2012, o sujeito passivo apresentou impugnação em 16/07/2012, alegando, em síntese, o que segue:

#### Da matéria não impugnada

O sujeito passivo reconhece a procedência parcial da autuação fiscal em relação aos valores pagos a contribuinte individual (advogado) nos meses de janeiro a abril de 2008, bem como daqueles a título de pró-labore ao sócio Pedro Mottin, oportunidade em que requer a juntada do competente documento de arrecadação, a fim de comprovar o recolhimento dos débitos apurados em decorrência das referidas infrações.

#### Do mérito

As verbas pagas a título de ajuda de custo aos segurados Ricardo Vianna Valladares, Voltaire Novaes Chequer e Augusto Lindenberg Neto decorrem de custos suportados com mudança do local de trabalho, estando expressamente excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Reconhece que descumpriu a obrigação acessória de segregar em contas contábeis lançamentos que são fatos geradores de contribuições previdenciárias dos que não são. Nesse ponto, a Fiscalização utilizou as informações constantes da conta contábil “Reparo e Conservação Predial”. Muito embora a impugnante tenha registrado na contabilidade todos os pagamentos realizados a pessoas físicas e jurídicas, os lançamentos contábeis foram feitos de forma conjunta, sem a exigida discriminação em subcontas (contratação de PJ, contratação de PF, aquisição de materiais etc).

Em verdade, o descumprimento da obrigação acessória por parte da impugnante levou à conclusão equivocada por parte da Fiscalização de que a mesma teria deixado de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as supostas contratações de pessoas físicas como prestadores de serviços, fato que, definitivamente, não ocorreu.

O levantamento AU – Autônomo fora da folha, em verdade, refere-se a reembolso de despesas a seus empregados ou a compra de materiais para aplicação nas construções e reformas realizadas em seus estabelecimentos.

Faz referência às notas fiscais que supostamente são originárias de pagamentos relativos à compra de materiais de pessoas jurídicas.

Os demais pagamentos realizados pela impugnante foram devidamente informados em GFIP e recolhidos.

Improcede o levantamento Cooperativa de Trabalho, vez que o valor lançado pela Fiscalização já fora devidamente recolhido, consoante GPS anexa.

Observa-se em relação às diferenças apuradas entre a remuneração dos segurados e as informadas à Previdência Social, que a maior parte das parcelas ali consignadas não possui natureza remuneratória, como é o caso do aviso prévio indenizado e a projeção do 13º salário, chamado de 13º salário sobre o aviso prévio indenizado.

Analisando os levantamentos realizados, a impugnante pôde constatar que, em relação a alguns dos seus empregados, a Fiscalização considerou que o valor da remuneração declarada em GFIP era zero, quando, em verdade, constou o exato valor da remuneração para cada um dos empregados que relaciona.

Cometeu um equívoco no preenchimento da RAIS no ano-base 2008, indicando três números de PIS errados, o que fez constar trabalhadores que não possuem nenhum vínculo empregatício com a impugnante. Tratou-se de um erro material que não pode servir para justificar o lançamento.

Requer a juntada posterior dos documentos para comprovar a qual empregador estavam vinculados os segurados informados na RAIS com erro.

Pugna pela realização de diligência fiscal para a comprovação dos fatos aqui alegados, caso assim entenda o colegiado.

Por fim, excluindo-se os itens já reconhecidos, requer a improcedência do lançamento.

É o relatório.”

Decisão da DRJ de fls. 1.023/1.032 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AJUDA DE CUSTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

A parcela recebida com habitualidade e sem comprovação de despesas a título de ajuda de custo, integra o salário-de-contribuição do segurado empregado.

ÔNUS PROBATÓRIO.

O crédito previdenciário lavrado em conformidade com o art. 37 da Lei nº 8.212/91 e alterações c/c art. 142 do C.T.N, somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprove a não ocorrência desses fatos.

PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO.

Afora as exceções legais, a impugnação deve estar instruída com as respectivas provas que sustentem o direito afirmado pelo sujeito passivo.

AFERIÇÃO INDIRETA. RAIS. LEGALIDADE.

Possui previsão legal o lançamento por aferição indireta com base nas informações constantes na RAIS.

**Às fls. 1.034 consta termo de análise de solicitação de juntada de documentos feito pelo sujeito passivo, datado de 06/12/2013 denominado “razões complementares à impugnação”. Ocorre que nenhum desses documentos foi juntado aos autos. No campo justificativa consta apenas a observação “nenhum documento foi aceito.” O processo foi julgado pela DRJ em 30/06/2014 e na decisão constou expressamente a impossibilidade de juntada de novos documentos aos autos para fins de apreciação pela autoridade administrativa.**

As solicitações de juntadas sucessivas são relativas a pedidos de cópia dos autos.

**Às fls. 1081/1.351, por meio de petição datada de 16/06/2015 – foram juntados aos autos diversos documentos, como extratos e comprovantes de pagamento, notas fiscais, GPS, planilhas e outros.**

Após, as juntadas sucessivas de documentos são relativas a pedidos de cópia dos autos.

Às fls. 1.353/1.403 é apresentado recurso voluntário no qual os argumentos tecidos em sua impugnação são repisados. Em síntese é alegado: i) impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado; ii) que teriam sido cometidos equívocos pela Fiscalização em relação aos valores declarados em GFIP; iii) exigência indevida de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a empregados a título de ajuda de custo em decorrência de mudança de local de trabalho; iv) da suposta ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre remuneração paga a pessoas físicas a título de prestação de serviços; v) da comprovação dos recolhimentos das contribuições incidentes sobre a contratação de serviços prestados por cooperativas; vi) do erro material cometido pela Recorrente quando do preenchimento do RAIS; vii) da necessidade de realização de diligência fiscal.

Às fls. 2.129/2.229 foi protocolada petição de alegações finais.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

### I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

### II – DA NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIÇÃO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO SUJEITO PASSIVO

Conforme narrado acima, o sujeito passivo apresentou – em momento anterior ao julgamento da impugnação – diversos documentos que entendeu ser necessários para comprovar as suas alegações e os denominou de “razões complementares à impugnação”.

**Ocorre que, às fls. 1.034 consta termo de análise de solicitação de juntada de tais documentos segundo o qual nenhum deles teria sido aceito, e assim, não foram juntados aos autos. No campo justificativa consta apenas a observação “nenhum documento foi aceito.”**

Da decisão da DRJ salientamos o seguinte trecho:

“No que se refere à sua solicitação de produção de provas em relação aos vínculos dos segurados informados na RAIS, tem-se que deve ser indeferida, uma vez que já estão acostados aos autos todos os elementos de convicção necessários ao julgamento, cabendo destacar quanto às provas documentais que:

- o artigo 15 do Decreto n.º 70.235/72 determina que o prazo para defesa, com a prerrogativa de juntada de documentos, é de 30 (trinta) dias a contar da ciência da lavratura do Auto de Infração – AI, não havendo qualquer previsão legal de dilação desse prazo;

- a oportunidade para a juntada de provas documentais está prevista no prazo legal, concedido a todos os contribuintes, para apresentação de defesa contra os lançamentos realizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, de acordo com o artigo 16, parágrafo 4º do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, incluído pela Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, 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 trazidas aos autos, sendo que, no caso em tela, não ficou configurada quaisquer destas três hipóteses.

Também cabe ressaltar que não foram constatadas, aqui, lacunas na matéria de fato, com dúvidas a serem esclarecidas, não se verificando a necessidade de obtenção de novas provas por meio de diligências e perícias, que se mostram prescindíveis no momento, devendo ser, assim, indeferido o pedido de sua realização, nos termos do artigo 18, caput do Decreto n.º 70.235/72, a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Registre-se que é justamente nesta fase do processo administrativo que a interessada deve exercer o seu direito de ampla defesa, ocasião em que deve comprovar suas alegações. No entanto, o contribuinte não trouxe aos autos nenhuma alegação ou documento que pudesse alterar o feito fiscal.

Estando demonstrados, pois, de forma lógica, os pressupostos fáticos e jurídicos da exigência fiscal, e, não tendo a impugnante apresentado prova que pudesse elidir a totalidade do débito, tem-se que a autuação em epígrafe foi lavrada na estrita observância das determinações legais vigentes na data do lançamento, tendo sido efetuada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.”

**Às fls. 1081 – em 16/05/2015 – foram juntados aos autos diversos documentos, como extratos e comprovantes de pagamento, notas fiscais, GPS, planilhas e outros – fls. 1.081/1.351, que o sujeito passivo entende serem indispensáveis para o deslinde do feito – e que não sabemos ser os mesmos cuja juntada foi indeferida.**

Além disso, um dos tópicos do recurso do sujeito passivo versa sobre a necessidade de realização de diligência fiscal sob a justificativa de que os documentos por ela apresentados devem ser analisados pelo julgador, com o objetivo de demonstrar:

A) As supostas diferenças identificadas pela fiscalização entre os valores supostamente pagos a título de remuneração e aqueles informados à Previdência Social:

A.1) decorrem de erros cometidos pelo Fiscal Autuante que considerou que o valor declarado na GFIP era R\$ 0,00 (zero), quando, na verdade, constava naquela declaração exatamente o valor da remuneração paga ao funcionário no mês (vide does. 06, 07 e 08);

A.2) decorrem do fato de que houve a efetivação de prestadores de serviço ao quadro de funcionários da Recorrente, de modo que, na mesma competência, houve pagamento pela prestação de serviços do mês anterior, enquanto ainda prestadores e, pagamento de remuneração, já na qualidade de empregados, tendo havido o recolhimento integral das contribuições devidas em relação a cada um dos pagamentos realizados (vide doe. 09);

A.3) referem-se ao pagamento efetuado pela Recorrente a um dos seus prestadores de serviço, em que o fiscal não identificou a declaração e o recolhimento da contribuição previdenciária na competência do efetivo pagamento, muito embora estes tenham sido devidamente atestados por meio da documentação colacionada aos autos (Ficha de Pagamento, GFIP e GPS (vide doe. 10); e

A.4) tratam-se de supostas diferenças calculadas sobre pagamentos de pró-labores efetuados nos meses de fevereiro, março e junho de 2008, que não são devidas, em razão de os respectivos beneficiários/segurados já terem recolhido o limite máximo de contribuição em tais competências (vide doe. 11).

B) é indevida a exigência de contribuições previdenciárias sobre quantias pagas pela Recorrente aos Srs. Ricardo Vianna Valladares, Voltaire Novaes Chequer e Augusto Lindenberg Neto, por terem sido pagas a título de ajuda de custo em decorrência de mudança do local de trabalho (vide does. 12,13, 14 e 15);

C) que o fato de a Recorrente não ter discriminado algumas de suas contas contábeis, nos exatos termos impostos pela legislação, não implica na ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias, haja vista que:

Cl) parte das quantias apuradas pela fiscalização referem-se, em verdade, a reembolsos de despesas a seus prestadores de serviço ou a compra de materiais para aplicação nas construções e reformas realizadas em seus estabelecimentos — situações que não ensejam a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias em testilha (vide does. 17,18 c 21); e

C.2) a outra parte, apesar de referir-se à contratações, de serviços, as exações sobre elas incidentes foram devidamente recolhidas pela Recorrente ou não eram devidas, por terem como parte contratada pessoas jurídicas (vide does. 19, 20 e 21).

D) que houve o efetivo recolhimento das contribuições incidentes sobre a contratação de serviços prestados por cooperativas, conforme atestam as notas fiscais e respectivas guias de recolhimento colacionadas aos autos (vide does. 22, 23, 24, 25, 26 e 27);

E) a ocorrência do erro material cometido pela Recorrente, ao indicar, em sua RAIS, os senhores Augusto Cesar Torres e Silva (NIT/PIS 12054784771), Celia Dias Franklin (NIT/PIS 12458977512) e Márcio

Meneses de Santana (NIT/PIS 12655010762), com quem não possui, nem possuía qualquer vínculo empregatício.

Em outras palavras, o que o contribuinte pretende é que as provas por ele apresentadas sejam devidamente analisadas pois entende que seriam suficientes para comprovar suas alegações.

Outro ponto que merece destaque na decisão da DRJ diz respeito à análise de parte da prova trazida pelo contribuinte - e que foi apreciada por ter sido juntada no momento da interposição da impugnação. Abaixo trecho:

“De fato, a contribuinte trouxe à colação vários comprovantes de reembolso de despesas de seus empregados/contribuintes individuais e compra de materiais. Entretanto, para afastar a presunção de legitimidade do ato administrativo do lançamento, mister se faz a apresentação de prova robusta e capaz de afastar o lançamento com certeza absoluta.

Os documentos colacionados não se prestam como prova idônea, eis que muitos deles estão sem o nome do beneficiário e não existe uma correlação lógica entre o motivo da despesa e as atividades exercidas pelos segurados que prestaram serviços a empresa.” (grifos nossos)

A partir da leitura do trecho acima parece que uma parcela dos documentos foi considerada como imprestável para a comprovação do que pretende o Recorrente, pois muitos dos recibos estariam sem a indicação dos beneficiários, mas todos estariam nessa mesma situação, ou apenas parte deles? E quanto à parcela que indicaria tal ponto?

**O que se conclui é que as provas apresentadas pelo sujeito passivo precisam ser apreciadas, em nome da busca da verdade material, sob pena de cerceamento de defesa.**

**Importante salientar que antes mesmo do julgamento da sua impugnação os contribuintes tentaram juntar aos autos elementos de prova que ele entendia como indispensáveis para o deslinde do feito mas tais documentos não foram sequer juntados aos autos e sem qualquer justificativa, como se depreende das fls. 1.034.**

Desde a impugnação foi feito pedido de que, no mínimo, os autos fossem baixados em diligência para análise da documentação juntada, pedido esse reiterado em sede de recurso voluntário.

**A decisão concluiu, fundamentalmente, pela improcedência das alegações do então impugnante sob a justificativa que o alegado não teria sido comprovado, mas foi negado ao contribuinte o direito de comprovar suas alegações a partir do momento que seus documentos não foram sequer juntados aos autos e, conseqüentemente, não foram analisados.**

Acórdão de nº 1201-004.911 julgou situação semelhante em que os autos foram devolvidos à origem para análise dos documentos apresentados pelo sujeito passivo. Abaixo as razões de decidir às quais me filio:

“(…)

O fato é que a decisão da DRJ desconsiderou a possibilidade de reconhecimento do crédito sob o argumento de que “o interessado não trouxe aos autos provas da redução que promoveu no valor

do tributo. Sem provas, não há como reconhecer, nesta instância de julgamento, a certeza e a liquidez do direito creditório pleiteado”.

O que se controverte, portanto, é a pretensa ausência de provas que autorize a autoridade administrativa homologar o crédito mediante reconhecimento de retificação tardia de DCTF do contribuinte, hipótese que é admitida por esta Turma de Julgamento, com fundamento na busca da verdade material.

#### ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE

Importa registrar que a irresignação recursal também se sedimenta em documentos tardiamente, tanto após o despacho decisório quanto após a decisão de piso, como se vê dos documentos contábeis anexados extemporaneamente.

A legislação processual que versa sobre ônus probatório do interessado em instruir o feito administrativo fiscal com os elementos necessários à comprovação de suas alegações determina, como regra geral, que “A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual” (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72), estabelecendo como exceções as hipóteses de impossibilidade de apresentação oportuna, a existência de fato ou direito superveniente, ou que a prova destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

De forma complementar, a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, disciplina que “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” (art.38), como forma de assegurar a ampla defesa e, entretanto, referendar a busca de uma verdade materialmente demonstrável, opondo-se a pretextos formalísticos que dificultem ou inviabilizem a realização dessa finalidade. Por isso mesmo, o § 2º do citado dispositivo estatui, categoricamente, que “Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”.

A busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, “consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54).

Considera-se, pois, que o processo administrativo tributário há de ser pautado pelo formalismo moderado, a fim de assegurar que documentos eventualmente juntados aos autos após a impugnação possam ser analisados pela autoridade julgadora, mesmo em sede de recurso

voluntário. O que importa é que a matéria controvertida documentalmente e relacionada objetivamente às razões igualmente suscitadas nas fases anteriores possam ser consideradas no julgamento do colegiado, permitindo o exercício da ampla defesa e, paralelamente, buscando alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323).

Importa registrar que o CARF tem se debruçado sobre a matéria, convergindo ao entendimento segundo o qual a juntada posterior de documentos, mesmo em sede de Recurso Voluntário, não está alcançada pela preclusão probatória consumativa a que alude o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, devendo-se admitir as exceções do próprio dispositivo quando as provas anexadas, face ao princípio da verdade material, admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior. Neste sentido, cite-se os seguintes acórdãos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. ALEGAÇÕES RECURSAIS GENÉRICAS. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. VEDAÇÃO DE DISCUSSÃO DE MATÉRIA NÃO DECIDIDA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos.

Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição. A ausência do mínimo de arrazoado dialético direcionado a combater as razões de decidir da decisão infirmada, apontando o “error in procedendo” ou o “error in iudicando” nas suas conclusões, acarreta o não conhecimento do recurso por ausência de pressuposto extrínseco de admissibilidade pertinente a regularidade formal.

De igual modo, a preclusão, decorrente da não impugnação específica no tempo adequado, redundando no não conhecimento por ausência de pressuposto intrínseco de admissibilidade pertinente ao fato extintivo do direito de recorrer. (Acórdão nº 2202005.055 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária/ 2ª Seção – Sessão de 14 de março de 2019)

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA

VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a manifestação de inconformidade ou impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, não se cogitando de preclusão. (Acórdão nº 2202-006.166 – 2ª Seção / 2ª Câmara / 2ª TO)

-----  
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

(...) PROVAS. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCEÇÃO. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância. Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") deste Conselho no julgamento do Acórdão nº 9101002.781, nos autos do Processo Administrativo nº 14098.000308/2009-74, em sessão de 06/04/2017, veja-se: 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. (Acórdão nº 1002-000.832 - 1ª Seção / 2ª TE - Sessão de 8 de outubro de 2019)

-----  
PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL. O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido. (Acórdão nº 1401002.163 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

Os documentos anexados ao Recurso Voluntário estão conectados objetivamente com as razões de defesa e foram por ela controvertidas na instância singular, porém, deixou-se de analisá-los anteriormente pela inércia do próprio contribuinte em apresentar os elementos ora acostados. Não obstante, pelos argumentos indicados e precedentes do colegiado, não há óbice para a consideração jurídica dos anexos recursais, em prestígio à ampla defesa e proporcionalidade da medida, razão pela qual afastou a preclusão consumativa e acolheu o pleito da recorrente para acatar a análise dos documentos juntados extemporaneamente."

### III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso para anular a decisão proferida pela DRJ de modo que os documentos apresentados pelo contribuinte sejam devidamente analisados e, assim, seja proferida nova decisão.

*Assinado Digitalmente*

**Lílian Cláudia de Souza**