



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.912072/2009-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.136 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL.
Interessado BANCO ALVORADA S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA.

Os acórdãos paradigmas, de forma similar ao caso dos autos, apreciaram juntada de documento após a apresentação recurso voluntário, decidindo de forma distinta a respeito da interpretação do artigo 16, do Decreto 70.235/1972. Assim, é verificada a similitude fática para o conhecimento do recurso, como também divergência na interpretação da lei tributária.

MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL.
PRECLUSÃO.

Conforme interpretação do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 acolhida pela jurisprudência do CARF, é possível a apresentação de documentos no momento da interposição do recurso voluntário, desde que para fins de complementar aqueles já apresentados na manifestação de inconformidade e considerados, pela decisão de 1º grau, insuficientes para comprovar o direito alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Andréa Duek Simantob e Carlos Henrique de Oliveira, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1402-004.474, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 12 de fevereiro de 2020.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Desincumbindo-se a recorrente, mediante provas robustas, principalmente sua escrituração regular, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, cabe o provimento parcial do recurso voluntário.

No caso concreto, a e. Turma *a quo* entendeu, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório de R\$ 1.158.549,35 (valor original), homologando as compensações até o limite do direito ora reconhecido.

Da Fazenda Nacional

A i. Fazenda Nacional apresentou recurso especial, indicando divergência jurisprudencial em relação ao momento de apresentação de provas para confirmação de direito crédito pleiteado em compensação, com fulcro no disposto no art. 16, §4º do Decreto n. 70.235/72.

A r. presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF negou seguimento ao especial nos seguintes termos:

(...)

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

(...)

7. Enquanto na decisão recorrida foi apresentada a DIPJ – Fichas 06A e 43, disponível nos sistemas RFB, nos acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 3403-002.213, de 2013, e 9101-002.890, de 2017), ao contrário, foi apresentado Balancete referente ao período em análise (primeiro acórdão paradigma) e estudo elaborado por Hirashima & Associados, bem como o Projeto Triatlo (segundo acórdão paradigma), ou seja, provas inéditas.

8. Essa distinção foi, inclusive, objeto de referência no Despacho de Admissibilidade de Embargos, como segue (e-fls. 113, destaques da transcrição):

Considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que não assiste razão à embargante, pois, ainda que o colegiado não tenha se manifestado expressamente sobre a juntada das provas somente em segunda instância, há no voto condutor pronunciamento acerca da situação sobre a qual recai a alegação de omissão, com menção ao demonstrativo das Receitas de Juros sobre Capital Próprio que integra a DIPJ/2002 (Ficha 06A), disponível nos sistemas RFB.

9. São, pois, situações fáticas distintas, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

10. Evidentemente, o primeiro pressuposto para a configuração de dissídio interpretativo, é, inquestionavelmente, a similitude fática entre a matéria discutida nos acórdãos recorrido e paradigmas. Ou seja, é essencial que reste demonstrado que, decidindo matéria semelhante, órgãos julgadores distintos chegaram a conclusões diversas, em razão de divergências na interpretação da legislação tributária.

11. Em outras palavras, se é certo que a divergência deve dizer respeito a questões de direito, e nunca a questões de fato, é evidente que, se os fatos são diversos, a interpretação da norma jurídica não pode ser considerada divergente.

12. Sendo assim, para configurar o dissídio jurisprudencial, nessa matéria, caberia à Recorrente apresentar acórdãos paradigmas apreciando situação semelhante à abordada na decisão recorrida (mesmo que o documento apresentado somente em segunda instância esteja disponível nos sistemas RFB, não sendo, pois, uma prova inédita,...) e decidindo em sentido contrário a ela (...cabe considerá-lo como precluso).

13. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela não caracterização da divergência de interpretação suscitada.

14. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja NEGADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto..

Apresentado o competente agravo, este foi acolhido parcialmente, in verbis:

ACOLHO PARCIALMENTE o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “preclusão”, mas apenas em relação ao paradigma nº 3403-002.213.

Em consequência, devem ser adotadas as seguintes providências:

1ª - Encaminhamento dos autos para ciência à PGFN da rejeição parcial do agravo, na forma do art. 71, §8º, do Anexo II, do RICARF, e do esgotamento de todas as possibilidades de recurso nesta parte;

2ª - Encaminhamento dos autos à Unidade de Origem da RFB para ciência do sujeito passivo: a) do Acórdão nº 1402-004.474; b) do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls 118/125); c) do despacho da Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (e-fls. 129/132); d) deste despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contrarrazões, conforme disposto no art. 69, do Anexo II, do RICARF, e adoção das demais providências de sua alçada; e

3ª - Restituição dos autos ao CARF para distribuição e julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional pela 1ª Turma da CSRF.

Na parte acolhida pelos seguintes fundamentos:

Em apertada síntese, para fins de comparação com os pronunciamentos veiculados pelos acórdãos paradigmas indicados (3403-002.213 e 9101-002.890), deve-se considerar que, para o acórdão recorrido, no caso em que a autoridade julgadora de primeira instância considera insuficientes as provas trazidas para comprovar o direito alegado, se em segunda instância são apresentados documentos que possibilitam o julgamento da matéria, tais documentos devem ser acolhidos, independentemente do disposto no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Do voto condutor do acórdão paradigma nº 3403-002.213, é importante transcrever os seguintes fragmentos:

[...]

O julgador de primeira instância, ao analisar a documentação carreada pela empresa, não identificou elemento probatório que pudesse amparar a liquidez do crédito em análise. E, tendo em conta que o ônus probatório é do postulante do crédito, negou de plano o direito à compensação.

Agora, em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta adicionalmente seu Balancete referente ao período em análise (fls. 106 a 124), alegando que busca comprovar definitivamente o erro já apontado na peça impugnatória.

O documento apresentado, contudo, encontra-se fora do universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, pois já estava disponível (e podia ser apresentado) desde a manifestação de inconformidade. O referido parágrafo do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe sobre o momento de apresentação da prova documental. A análise do documento (repita-se, já disponível quando da manifestação de inconformidade) apresentado em sede de recurso voluntário implicaria supressão de instância.

Incumbe ao postulante a prova da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação. Constando na manifestação de inconformidade os documentos necessários à prova do direito creditório alegado, imperiosa a declaração da procedência do pedido. Não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito. E, por fim, havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para saná-la. Não se presta, entretanto, a diligência, para suprir deficiência probatória a cargo do postulante.

Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Cumpre registrar que, nos termos do relatório constante no acórdão recorrido, por meio do recurso voluntário foram trazidos aos autos os seguintes documentos: Razões Contábeis Analíticas das contas 4.1.3.1.4.022 e 4.1.3.1.4.090 de natureza credora, Balancete Mensal 12/2001 e a DIPJ 2002 (Ano-Calendário 2001). Cabe destacar também que, ainda em conformidade com o relatório do acórdão recorrido, a documentação reclamada em primeira instância disse respeito à comprovação da retenção na fonte, e a DIPJ, mencionada pela contribuinte em seu recurso voluntário, prestar-se-ia, segundo ela própria informa, à comprovação de que as receitas em relação às quais houve retenção de imposto foram oferecidas à tributação.

Observadas as anotações feitas no parágrafo anterior, resta inquestionável a similitude dos quadros fáticos apreciados pelos acórdão recorrido e paradigma nº 3403-002.213 e patente a colisão na interpretação do disposto no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, pois, enquanto o acórdão recorrido entende que, na situação em que a decisão de primeira instância considera insuficientes as provas trazidas para comprovar o direito

alegado, se em segunda instância são apresentados documentos que possibilitam o julgamento da matéria, tais documentos devem ser acolhidos; para o referido acórdão paradigma, em sede de recurso voluntário, não é possível inovação probatória fora das hipóteses de que trata o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, desta forma, que o agravo seja ACOLHIDO PARCIALMENTE para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “preclusão”, mas apenas em relação ao paradigma nº 3403-002.213.

No mérito, alega que **que os documentos apresentados não se encontram no universo contemplado pelo art. 16, § 4º do Decreto no 70.235/1972, porque já estavam disponíveis (e podiam ser apresentados) desde a impugnação.**

Acrescenta que a determinação legal de vedação de juntada de novos documentos tem por fito a preservação das instâncias de julgamento, na medida em que a juntada posterior de documentos implica a **supressão de sua análise pelo órgão de julgamento inferior**. Se acaso for acatada a juntada posterior de documentos, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade.

Não se pode conceber que a alegada apresentação de documentação, que já deveria ter sido juntada quando do início do procedimento fiscal, apresentada depois de esgotado o prazo recursal, sem qualquer justificativa ou comprovação da ocorrência de uma das hipóteses estabelecidas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235/72, possa ensejar a nulidade de acórdão proferido que já havia analisado e ratificado as conclusões da DRJ.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da

Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho. No caso concreto, o despacho que analisou o agravo evidenciou a similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma n. 3403-002.213, na interpretação do disposto no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, pois, enquanto o acórdão recorrido entende que, na situação em que a decisão de primeira instância considera insuficientes as provas trazidas para comprovar o direito alegado, se em segunda instância são apresentados documentos que possibilitam o julgamento da matéria, tais documentos devem ser acolhidos; para o referido acórdão paradigma, em sede de recurso voluntário, não é possível inovação probatória fora das hipóteses de que trata o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Fazenda - Mérito

No mérito, a questão gira em torno aos limites da preclusão vis-à-vis o princípio da verdade material. Sobre o tema, já me manifestei em publicação escrita em coautoria com Caio Augusto Takano (**Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material. In: Marques, Renata Elaine Silva Ricetti; Jesus, Isabela Bonfá de. Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário. São Paulo: Noeses, 2020.**):

Sob uma perspectiva normativa, não obstante o processo administrativo tenha sido objeto de diversas leis esparsas nos âmbitos de cada um dos entes federados, destaca-se a edição da Lei n. 9.784/99, que buscou consolidar e regular o processo administrativo na seara federal.

O objetivo da referida lei se mostra expresso em seu artigo 1º, que dispõe que se trata de norma de proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração¹. De tal norma se extrai a importância do processo administrativo enquanto forma de composição cooperativa e fundamentada das relações entre particulares e a Administração Pública, pois enfatiza aquilo que a doutrina sempre enfatizou: o processo administrativo nada mais é do que uma forma de controle do ato administrativo, pelo qual se garante a sua conformidade formal e material com a lei. Afinal, do que adiantaria o princípio da legalidade ter sido reiteradamente enfatizado e reforçado no texto constitucional (nos arts. 5º, inc II; art. 37; art. 150, inc. I)² – o que recebeu, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, a denominação de “*idempotência dos conjutores*”³ –, se não houvesse instrumentos normativos jurídicos que pudessem garantir de forma eficiente a submissão do Poder Público, em todos os seus atos, a este princípio.

Vale lembrar, ainda, que o artigo 2º da Lei n. 9.784/99⁴ amplia o rol de princípios constitucionais da Administração Pública contidos no artigo 37 da Constituição Federal⁵, fazendo menção expressa aos princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público.

No que tange aos critérios a serem observados nos processos administrativos, o artigo 2º, parágrafo único, X, da Lei n. 9.784/99⁶ estabelece que deverá ser observado a garantia do direito à produção de provas. Sobre tal direito, cabe ressaltar, ainda, que o artigo 36 da Lei n. 9.784/99⁷ prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não obstante o artigo 37 da Lei n. 9.784/99⁸ estabeleça que,

¹ Lei n. 9.784/99: “Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 260

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André (Coord.). *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 395; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 254-255.

⁴ Lei n. 9.784/99: “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”.

⁵ Constituição Federal: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”.

⁶ Lei n. 9.784/99: “Art. 2º (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

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;”.

⁷ Lei n. 9.784/99: “Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”.

⁸ Lei n. 9.784/99: “Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

quando fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração, o interessado poderá declarar tal fato e solicitar que o órgão da Administração competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias. Não apenas se retirou um ônus do administrado, como também enfatizou a ideia de que todo ato público deve ser motivado e a prova dessa motivação cabe àquele quem o pratica.

Com relação ao momento de apresentação das provas no processo administrativo, o artigo 38 da Lei n. 9.784/99⁹ determina 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. Assim, o referido dispositivo normativo não limita a apresentação de provas ao momento da impugnação, sendo expresso ao permitir a apresentação de provas em qualquer momento que anteceder à tomada de decisão pelo julgador administrativo. Trata-se de tomada de posição objetiva e expressa de reconhecer que as regras de preclusão da produção de provas no processo administrativo – seja qual for o seu âmbito – não é absoluta, cabendo mitigá-la sempre que a produção de provas extemporânea seja útil ao controle de legalidade do ato administrativo e, de outro lado, não implique tumulto processual ou prejuízo irreversível ao direito de defesa da outra parte.

Nesse sentido, aliás, o §2º do referido dispositivo estabelece que as provas trazidas pelos interessados somente poderão ser recusadas quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Daí se conclui que o processo administrativo se justifica enquanto instrumento de controle de legalidade do ato administrativo (i.e., um meio apto a controlar a formação das decisões estatais), e, assim sendo, admite mitigações a questões formais de seu procedimento, desde que relevantes a este controle e que não impliquem violações ao direito de defesa da outra parte.

(...)

No âmbito do processo administrativo tributário, o contribuinte pode apresentar documentos que comprovem as suas alegações e demonstrem vícios na prática de um ato administrativo, sendo que uma das grandes vantagens de tal processo é o fato de que o próprio administrado poderá auxiliar diretamente no controle da atividade estatal (amplo acesso), como, também tais documentos serão analisados por julgadores especializados seja na primeira ou na segunda instância administrativa (ampla cognição).

⁹ Lei n. 9.784/99: “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.”.

(...)

No âmbito do processo administrativo tributário federal, o artigo 16, III, do Decreto n. 70.235/72¹⁰ prevê que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mesma ideia encontra-se presente também na legislação de processo administrativo tributário de outros entes, como no Estado de São Paulo (art. 17 da Lei n. 13.457/09) no Município de São Paulo (art. 16 da Lei n. 14.107/05), razão pela qual as considerações que serão feitas a seguir, aplicam-se a todas as legislações de processo administrativo fiscal que contenham redação semelhante.

Com relação à disposição de que as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação, Marcos Neder e Maria Teresa Martinez Lopez assinalam que a concentração dos atos processuais em momentos específicos tem por objetivo proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo¹¹.

O §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹² vai além ao determinar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação sob risco de preclusão caso o impugnante apresente prova em outro momento processual exceto nas seguintes hipóteses: (i) no caso de demonstração da impossibilidade de apresentação oportuna das provas, por motivo de força maior; (ii) no caso de fato ou direito superveniente; e (iii) no caso da prova ser destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nessas hipóteses, o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹³ determina que quando da juntada de documentos probatórios após a impugnação, tal

¹⁰ Decreto 70.235/72: “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)”.

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius, LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 304-308.

¹² Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)

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

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

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

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

¹³ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

juntada deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre a ocorrência das hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72. Todavia, caso a decisão já tenha sido proferida, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância, conforme preceitua o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹⁴. Tal dispositivo normativo pode também dar margem à interpretação de que as provas poderão ser apresentadas após a decisão de 1ª instância administrativa, mas tão somente nas hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Como se nota, a regra contida no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o momento de apresentação das provas é quando da protocolização da impugnação, sendo que estará preclusa a apresentação de novas provas, exceto se tais provas se enquadrarem nas hipóteses também previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Eduardo Botallo critica o referido dispositivo normativo ao afirmar que a limitação por preclusão não condiz com a essência do processo administrativo tributário, que tem por fim a busca da verdade material¹⁵. Analisando o artigo 396 do antigo Código de Processo Civil¹⁶, cujo dispositivo equivalente no atual Código de Processo Civil seria o artigo 434¹⁷, referido autor destaca que a exigência nele contida se refere tão somente às razões e documentos que sejam pressupostos da causa, de modo que não haveria óbice à apresentação, a qualquer tempo, de outros documentos que comprovassem àquelas razões¹⁸.

No mesmo diapasão, Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Contrucci de Souza assinalam que a preclusão do direito à prova prevista no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 seria inconstitucional por ser incompatível com

¹⁴ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

¹⁵ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 12.

¹⁶ Código de Processo Civil Antigo (Lei n. 5.869/73): “Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações”.

¹⁷ Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/15): “Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

Parágrafo único. Quando o documento consistir em reprodução cinematográfica ou fonográfica, a parte deverá trazê-lo nos termos do caput, mas sua exposição será realizada em audiência, intimando-se previamente as partes. Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapor-lhes aos que foram produzidos nos autos.

Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5º”.

¹⁸ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. pp. 12-13.

a verdade material, que se lastreia no princípio da legalidade¹⁹. Também Alberto Xavier entende que qualquer limitação ao direito à prova antes da decisão final de segunda instância administrativa afronta aos princípios da ampla defesa e da verdade material²⁰.

Ao comparar a regra do Decreto n. 70.235/72 acerca da apresentação das provas no momento da impugnação e a regra do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, pelo qual as provas poderão ser apresentadas antes da tomada da decisão administrativa, Eduardo Botallo assinala que o dispositivo legal possibilita provas apresentadas após a impugnação²¹.

Como decorrência de tal diferenciação de regras, Marcos Neder assinala que a regra do Decreto n. 70.235/72 é mais rígida²². Ainda na interpretação do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, Maria Teresa Martinez Lopez e Marcela Cheffer Bianchini destacam que tal dispositivo autoriza a juntada de documentos na fase instrutória e antes da tomada de decisão, que deve ser entendida como decisão de primeira instância administrativa, sendo que seria possível dizer ainda que a fase instrutória se encerraria com a impugnação, quando se instauraria a fase litigiosa ou processual²³.

(...)

A nosso ver, caberá ao julgador administrativo ponderar, a partir de seu livre convencimento motivado e do princípio da verdade material, em que situações as provas apresentadas extemporaneamente deverão ser aceitas para o bom deslinde do caso. Isso significa dizer que, no âmbito de um processo no qual a produção de provas se faça indispensável, o julgador administrativo não pode indeferir essa prova apenas porque o contribuinte a apresentou em momento ou de modo “inadequado”²⁴.

(...)

A Administração Tributária, no exercício de uma função pública e em sentido jurídico, tem o ofício de aplicar os mandamentos legais sobre situações concretas, no entanto, pelo princípio da verdade material, impõe-se que esta não fique adstrita às alegações ou provas trazidas aos autos pelas partes, devendo esta agir de ofício para determinar a

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, SOUZA, Gustavo Contrucci de. *Verdade Material no “Processo” Administrativo Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 3º Volume. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 156-157.

²⁰ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 160.

²¹ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 13.

²² NEDER, Marcos Vinicius. *A Inserção da Lei n. 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 91.

²³ LOPEZ, Maria Teresa Martinez, BIANCHINI, Marcela Cheffer. *Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal*. In: NEDER, Marcos Vinicius, SANTI, Eurico Marcos Diniz de, FERRAGUT, Maria Rita. *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 41.

²⁴ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. *Princípios do processo administrativo fiscal*. In: DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 46.

produção de provas que entende necessárias à formação de sua convicção, quanto à ocorrência de determinado fato²⁵.

Isso porque, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não basta que o órgão fiscal tome apenas conhecimento da ocorrência do fato que possivelmente enseja a incidência tributária, mas precisa confrontá-lo com a lei instituidora do tributo para se certificar se este se enquadra ao modelo legal. Por vezes, esta verificação dos elementos necessários e suficientes à constituição da obrigação tributária é complexa e exige apreciação aprofundada da relação fática²⁶.

Por este viés, a busca pela verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal é corolário de algumas exigências: (i) que se demonstre com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; (ii) limitando-se as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; (iii) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações²⁷.

Para as autoridades fiscais, o princípio da verdade material não significa que estas devem agir com a diligência que se esperaria do próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais e, por exemplo, realizar a apuração de crédito de ICMS ou refazer a escrituração fiscal. Por outro lado, para o julgador administrativo, significa que este não pode se abster de atuar quando vislumbrar a possibilidade quando há possibilidade de se requerer diligência ou oportunizar a produção de provas que possa contribuir com a solução adequada do caso, sem que isso cause excessivo prejuízo no trâmite processual²⁸.

Seja como for, é importante frisar que o princípio da verdade real não vai ao ponto de mitigar irrestritamente as normas que regem o processo administrativo ou de se inverter injustificadamente o ônus da prova (como seriam os casos do art. 373, §3º do CPC/2015). Assim, não é função do Julgador imiscuir-se no dever próprio do contribuinte de comprovar a regularidade das deduções previstas em lei. Se o contribuinte busca demonstrar a existência de um direito seu, a comprovação da regularidade de seu exercício é igualmente seu dever. Não cabe ao julgador ou ao fisco comprová-la em seu lugar, apenas não obstar que elementos de prova relevantes sejam trazidos aos autos e analisados, desde que pertinentes.

Igualmente relevante é a percepção de que o princípio da verdade material não possui idêntica aplicação ao Fisco e ao contribuinte. Isso porque o primeiro se submete a regras específicas de motivação de seus

²⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 121.

²⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 222.

²⁷ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 176-175.

²⁸ Nesse sentido: “Taxa de Fiscalização de Estabelecimento. Transferência de estabelecimento para outro município. Princípio da verdade material. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.” (P.A. n.º 6017.2017/0009843-7, 2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo).

atos, bem como elementos essenciais para a sua conformação, como o art. 142 do CTN, de modo que provas que sejam juntadas extemporaneamente pelo Poder Público não tem o condão de validar um ato administrativo que, à época de sua prática, continha vício de motivação ou não obedecia aos requisitos formais do lançamento tributário, seja de acordo com o art. 142 do CTN ou os dispositivos de legislação interna de cada ente político aplicáveis. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que, depois de instaurado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna²⁹.

Por derradeiro, ressalte-se que a diligência ou a oportunização de produção probatória para esclarecimento de matéria de fato é uma faculdade do julgador, quando este entender que o procedimento será necessário/útil para formar sua convicção. Assim, na legislação de processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, entendo que o art. 25 da Lei nº 13.457/09 deve ser lido em conjunto com o art. 26 da mesma lei, a se inferir que o julgador administrativo deve decidir levando em conta sua livre convicção pessoal motivada, sendo que a realização de diligências para esclarecimentos de fatos é um instrumento para a formação de sua convicção, dispensável quando o conjunto probatório nos autos for suficiente para fundamentar sua decisão³⁰.

TAKANO, Caio Augusto; PINTO, Alexandre Evaristo. Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material. In JESUS, Isabela Bonfá de; MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti (Coords.). **Novos Rumos do Processo tributário**, v. 1, São Paulo: Noeses 2020, p. 355-380, *en passant*)

A prevalência da verdade material foi objeto de inúmeros pronunciamentos da i. Procuradoria da Fazenda Nacional, entre os quais vale chamar atenção para os pareceres normativos n. 8/2014 e 2/2015.

Este é o entendimento que adotei reiteradamente quando julgando em Câmara Baixa, e que entendo ser o mais correto. Inclusive, o mesmo entendimento já foi adotado por esta e. Câmara Superior, por exemplo, ao julgar o processo n. 16682.720048/2010-26, acórdão n. 9101-004.563, de relatoria da i. Conselheira Cristiane Silva Costa, cuja ementa e excerto do voto transcrevo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA.

²⁹ TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298.

³⁰ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Princípios do processo administrativo fiscal. In. DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 43.

Os acórdãos paradigmas, de forma similar ao caso dos autos, apreciaram juntada de documento após a apresentação recurso voluntário, decidindo de forma distinta a respeito da interpretação do artigo 16, do Decreto 70.235/1972. Assim, é verificada a similitude fática para o conhecimento do recurso, como também divergência na interpretação da lei tributária.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. COMPENSAÇÃO. APÓS RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.

Nos autos, considera-se legítima a juntada de provas após a apresentação de recurso voluntário, diante da complexidade da prova do crédito, do rápido trâmite do processo administrativo e dos pedidos de perícia formulados ao longo do processo.

(...)

Com 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 (ou manifestação de inconformidade, no caso da compensação), 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).

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:

(...)

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.

A questão retornou a pauta quando do julgamento do processo n. 13805.009841/98-82, acórdão n. 9101-005.296, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO.

Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação.

ARGUIÇÃO DE LAPSO MANIFESTO DA DECISÃO EM RAZÃO DA NÃO JUNTADA AOS AUTOS DE DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA PROTOCOLIZADA PELO CONTRIBUINTE.

Determinado o retorno dos autos à instância a quo para exame de documentos juntados ao recurso voluntário, cumpre ao colegiado competente apreciar, também, as razões adicionais acerca de alegado lapso na juntada de impugnação complementar, mormente se esta circunstância guarda relação com argumentos outros deduzidos em recurso voluntário.

Ante todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial reafirmando o voto antes proferido na condução do Acórdão nº 9101-005.474:

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial invocando argumentação subsidiária do paradigma nº 3403-002.213 na qual, depois de afirmar a falta de juntada de provas à manifestação de inconformidade, o Conselheiro Relator daquele julgado consigna que a prova tardiamente apresentada seria insuficiente para comprovação do direito creditório. Contudo, como demonstrado no exame do agravo apresentado pela PGFN, a primeira negativa à apreciação dos documentos juntados em recurso voluntário estava pautada no fato de o documento já existir à época da primeira defesa apresentada.

E, ao deixar de apreciar referida prova, o Colegiado que proferiu o paradigma concluiu que o direito creditório não estaria provado, subsistindo, assim, a possibilidade de insuficiência probatória se referir ao documento somente trazido em recurso voluntário.

No presente caso, por sua vez, os documentos apresentados em recurso voluntário, nestes autos, também correspondem a balancetes contábeis, do ano-calendário de formação do indébito, bem como de períodos anteriores, que juntamente com as DIPJ correspondentes, evidenciaram o oferecimento à tributação dos rendimentos correlatos às retenções na fonte não confirmadas no exame do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2007, utilizado em compensação.

É certo que o paradigma se distingue pelo fato de o litígio decorrer de erro na indicação do crédito utilizado em compensação, circunstância na qual a defesa inicial foi pautada, apenas, na apresentação de DIPJ e DCTF retificadas após a não-homologação da compensação, mas a partir da decisão de 1ª instância há significativo alinhamento processual, porque em ambos os casos consigna-se a necessidade de apresentação de documentos para comprovação do alegado e estes documentos são trazidos em recurso voluntário, representando elementos da contabilidade dos quais o sujeito passivo já dispunha à época da impugnação. Neste contexto, enquanto o Colegiado que proferiu o paradigma negou a apreciação dos documentos em tais circunstâncias, o Colegiado a quo entendeu que a apreciação era possível na forma do art. 16, §4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/72.

Assim, não prosperam as objeções da Contribuinte e o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões da Presidência do CARE, expressas em sede de agravo, e aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Há similitude suficiente entre os acórdãos comparados porque em ambos o sujeito passivo procura provar, em primeira manifestação, a compatibilidade de suas informações com aquelas prestadas em outras declarações, consoante objeção inicial da autoridade fiscal. Na sequência, em razão das exigências postas pela autoridade julgadora de 1ª instância que considera insuficiente a prova até então apresentada, o sujeito passivo traz em recurso voluntário documentos que antes já detinha, para confrontar o questionamento posto no julgamento de 1ª instância. E, enquanto o Colegiado *a quo* apreciou estes documentos, também de natureza contábil e pré-existentes à defesa que origina este litígio, o Colegiado que proferiu o paradigma nega esta apreciação, sob o entendimento de que os documentos deveriam ter sido apresentados em 1ª instância, vez que pré-existentes.

No mérito, valem aqui também os fundamentos expressos no precedente referido acerca da inocorrência de preclusão.

Este Colegiado, embora por vezes com base em diferentes fundamentos, tem acompanhado o entendimento do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, como é exemplo o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.927:

[...]

Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

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**; (...)*

§ 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.

(...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Grifei)

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, **desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.

Foi precisamente o que ocorreu no caso concreto.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o DARF de R\$1.958,55, visando comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Ocorre que a decisão da DRJ votou no sentido de que apenas a apresentação do comprovante de recolhimento não seria suficiente, e que teria que ter sido disponibilizada documentação complementar, para demonstrar que os valores pagos no DARF teriam sido oferecidos à tributação, e mencionou como exemplos o informe de rendimentos e livros contábeis.

Nesse contexto, ao interpor o recurso voluntário, providenciou a Contribuinte a apresentação de documentação complementar: além da cópia do DARF, foram disponibilizadas a cópia dos livros Diário e Razão no qual consta lançamento dos rendimentos e a cópia do informe de rendimentos da fonte pagadora. Por isso, a turma ordinária do CARF deu provimento ao recurso voluntário.

Enfim, vale registrar que a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

E, no caso em tela, os documentos foram acostados por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Portanto, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela, apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e de natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da PGFN. (destaques do original)

À semelhança do referido precedente, no qual a documentação apresentada em recurso voluntário contemplava livros da escrituração do sujeito passivo, certamente já existentes à época da impugnação, no presente caso a Contribuinte juntou elementos de sua escrituração contemporâneos à apuração do saldo negativo, mas correlacionados a circunstâncias que foram, apenas, alegadas e parcialmente demonstradas em manifestação de inconformidade.

Contudo, para se avaliar a adequação de sua conduta ao art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72 não basta, apenas, ter em conta as obrigações acessórias impostas aos sujeitos passivos optantes pela apuração do lucro real anual, em face das quais é evidente que os elementos da escrituração trazidos em recurso voluntário já deveriam estar sob guarda do sujeito passivo desde a apuração inicial do saldo negativo de IRPJ, aqui referente ao ano-calendário de 2004. É imperioso, também, atentar para o contexto processual estabelecido a partir da análise do direito creditório apontado em DCOMP, da qual resultou a não-homologação das compensações por confirmação parcial das retenções deduzidas na apuração do saldo negativo. Frente a esta objeção, a postura inicial do sujeito passivo foi apresentar a prova de tais retenções, e é no exame desta prova que se aponta a necessidade de confirmação de outras provas das retenções e do oferecimento à tributação dos correspondentes rendimentos.

É certo tratar-se, no caso, de prova documental que o sujeito passivo já dispunha quando manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações declaradas, e esta circunstância se prestou como argumento válido para dispensar a autoridade julgadora de 1ª instância de demandar diligência e permitir ao sujeito passivo complementar as provas dos fatos alegados. Todavia, é também certo que o sujeito passivo não fora antes intimado a apresentar tais provas, cuja importância somente surge quando acolhido o documento por ela juntado à manifestação de inconformidade para provar a existência das retenções.

Em tal contexto, resta evidente a apresentação de prova, em recurso voluntário, para contraposição de *fatos ou razões* trazidas *aos autos* depois da impugnação, e não prospera a objeção da PGFN à apreciação destes elementos apenas porque o sujeito passivo deles já dispunha no momento em que manifestou sua inconformidade contra a não-homologação das compensações.

Por fim, no que diz respeito à alegação de supressão de instância, cabe observar que nada na legislação processual tributária impede o CARF de analisar provas assim trazidas em recurso voluntário. Como visto, o art. 16, §4º, alínea “c” permite que as provas sejam apresentadas depois da impugnação quando se destinem a *contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*, sem estipular que os autos sejam restituídos à autoridade julgadora de 1ª instância, caso esta já tenha apreciado a impugnação. Em verdade, quando o legislador tratou, especificamente, da juntada de provas depois da impugnação, expressamente admitiu sua apreciação unicamente em segunda instância administrativa, consoante art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Estes os fundamentos, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA