



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.721133/2011-68
ACÓRDÃO	1101-001.588 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	STERLIX AMBIENTAL TRATAMENTO DE RESÍDUOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO FORA DA REPARTIÇÃO

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

DIFERENÇA ENTRE DIPJ E DCTF

As declarações realizadas pelo contribuinte fazem prova contra ele. E somente ele pode, por meio de outras provas, ilidir tais declarações.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS

A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário efls.238/256 apresentado pelo recorrente contra acórdão da DRJ, efls. 227/231, que julgou improcedente impugnação, efls. 193/208 contra auto de infração, efls. 02/15 lavrado pela autoridade de origem e que constituiu crédito tributário de IRPJ e reflexos.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

O início do procedimento fiscal se deu quando da ciência do contribuinte em 30/09/2010 por meio postal com aviso de recebimento.

O termo intima o contribuinte a esclarecer as diferenças entre os valores declarados na DIPJ e em DCTF.

O contribuinte alega ter corrigido os erros, por meio de retificadoras datadas de 14/10/2010, e pagos por meio de DARFs.

A fiscalização constatou que as DIPJ e as DCTF retificadoras, constam valores de estimativa mensal declarados coincidentes com os valores recolhidos antes do procedimento fiscal.

Na apuração anual, a DIPJ retificadora consta diferença no IRPJ e na CSLL em relação aos declarados e recolhidos por estimativa.

A fiscalização, constatando a diferença entre a DIPJ (retificadora) em relação aos valores declarados e recolhidos mensalmente por estimativa em DCTF, lavrou R\$ 67.734,51 de IRPJ, e R\$ 58.664,91 de CSLL.

O contribuinte apresentou impugnação onde em resumo alega:

Preliminar

O auto de infração teria sido lavrado fora do estabelecimento do contribuinte.

Mérito

As retificadoras não teriam sido consideradas pela fiscalização;

Não teria havido lesão a Fazenda Nacional;

Não haveria dolo ou má fé;

Alega que teria deixado de declarar o IRRF, na ficha 12 A, linha 17, e ficha 17, linha 56;

Anexa jurisprudência;

Suscita diligência/Perícia;

Seria nulo o arbitramento que não procedesse a perícia contábil, suscita súmula 76 do TFR;

A multa seria confiscatória;

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO FORA DA REPARTIÇÃO É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

DIFERENÇA ENTRE DIPJ E DCTF As declarações realizadas pelo contribuinte fazem prova contra ele. E somente ele pode, por meio de outras provas, ilidir tais declarações.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS - A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignado, recorrente, devidamente citado, apresentou recurso voluntário, em que pugna pelo cancelamento do auto de infração, pelos seguintes fundamentos, a seguir sumarizados: Da Inexistência de Infração. Efetivo Recolhimento. Preenchimento Equivocado da DIPJ, haja vista o Não Lançamento de Valores do IR Retido na Fonte e Pago por Estimativa, bem como da CSLL Retida na Fonte e Paga por Estimativa; a homenagem ao princípio da verdade material; O Caráter Confiscatório da Multa Aplicada. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração para constituir créditos de IRPJ e CSLL, decorrentes de diferenças apuradas entre DIPJs e DCTFs.

A Recorrente alega que, em verdade, houve simples erro no preenchimento da DIPJ, em especial no que tange à ficha 12.A, relativamente ao IR, e à ficha 17 (*Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*) em relação à essa Contribuição; bastando, à verificação de que **inexiste tributo a recolher**.

Reclama ainda a importância de se buscar a verdade material, com efetivo confronto dos DARF's apresentados pela Recorrente, como forma de se assegurar o efetivo recolhimento do IRPJ e da CSLL discutidos, com o fito de confirmar que não houve prejuízo aos cofres públicos, nem intenção por parte da Recorrente de apropriar-se indevidamente dos tributos.

Pois bem, enquanto o contribuinte alega equívoco no preenchimento das obrigações acessórias, não se desvencilha do ônus de comprovar alegado erro.

Com efeito, tenho sustentado em inúmeras ocasiões que o mal preenchimento de obrigação acessória a princípio não pode restringir o direito do contribuinte, tampouco lhe gerar aumento de carga tributária, **desde que alegado erro esteja devidamente demonstrado a partir de documentação hábil e idônea**.

Sobre a verdade material transcrevo excerto de artigo acadêmico de Alexandre Evaristo Pinto e Caio Augusto Takano:

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).

Ao tratar do conceito de prova, Paulo Bonilha assevera que o processo de aplicação das normas requer o conhecimento da lei e da verdade do fato, sendo que a descoberta da verdade como requisito fundamental ao julgamento depende da exigência da prova¹. Para tanto, Eduardo Botallo destaca que o princípio do devido processo legal, previsto no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal abrange os seguintes direitos: (i) direito de ser ouvido; e (ii) direito de produzir provas, que abrange a produção de provas antes da decisão de mérito e o controle da execução da Administração Pública (proteção do direito dos administrados) 2.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, afirma que o direito à ampla defesa e ao contraditório deve ser compreendido à luz das novas formas de processualidade fiscal, que traz como um de seus corolários a

¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: LTr, 1992. p. 85.

² 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. 9.

reaproximação da forma processual ao conteúdo tributário, na busca da verdade material³. Nesse sentido, cumpre ressaltar o processo administrativo tributário deve ser enquadrado como instrumento da afirmação de direitos fundamentais, o que denota o caráter instrumental do processo e a necessidade de que a verdade material seja observada. James Marins assinala que a verdade material decorre da busca pela aproximação entre a realidade dos fatos e sua representação formal no processo tributário, sendo ponte entre a materialidade do tributo e a sua formalização por meio do lançamento tributário⁴.

Ao destacar a importância da busca da verdade material, José Eduardo Soares de Melo assinala que esta deve ser interpretada na busca pela descoberta se ocorreu ou não o fato gerador, uma vez que se trata de análise da legalidade da tributação, isto é, verificar se ocorreu o fato gerador⁵. Assim, para o referido autor, a falta de apreciação de provas trazidas após a impugnação, mas antes da decisão final, feriria o princípio da instrumentalidade do processo e a busca da verdade material⁶.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado Segundo destaca que a verdade real ou material se origina do princípio da legalidade, visto que o efetivo conhecimento dos fatos é requisito primordial para a correta observância das leis que lhes são aplicáveis, de modo que estar-se-ia praticando uma ilegalidade caso a lei fosse aplicada sem conhecimento pleno dos fatos⁷.

Antonio da Silva Cabral menciona ainda que o princípio da verdade material no processo administrativo tributário denuncia que o que está em jogo é a legalidade da tributação, de modo que a prova é o elemento necessário para que os julgadores possam verificar se houve o fato gerador concreto, que fez nascer a obrigação tributária⁸. Cumpre notar, ainda, que para o referido autor, o princípio da preclusão está mais ligado ao direito material, isto é, a preclusão seria uma face do princípio da eventualidade, pelo qual se o contribuinte não contestou alguma das exigências constantes no lançamento tributário, ocorreria a preclusão de tal matéria, o que impediria que tal exigência fosse discutida no âmbito da segunda instância administrativa⁹. Dessa forma, diferentemente do princípio da verdade material que se referiria às provas, a preclusão alcançaria tão somente as exigências de direito contidas no auto de infração.

(...)

³ TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito a Ampla Defesa e a Processualidade Tributária*. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. pp. 560-566.

⁴ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 179.

⁵ MELO, José Eduardo Soares. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 111-112.

⁶ MELO, José Eduardo Soares. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 111-112.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. pp. 30-31.

⁸ CABRAL, Antonio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993 p. 75.

⁹ CABRAL, Antonio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993 pp. 64-66.

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 produção de provas que entende necessárias à formação de sua convicção, quanto à ocorrência de determinado fato¹⁰.

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 fática¹¹.

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 alegações¹².

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 processual¹³.

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

¹⁰ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 121.

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 222.

¹² ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 176-175.

¹³ 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).

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 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 interna¹⁴.

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 decisão¹⁵.

No caso, entendo que o contribuinte **não apresentou referidas provas** e, portanto, não há como se afastar a conclusão alcançada pelo acórdão recorrido:

Primeiramente, observamos que o contribuinte já não estava espontâneo haja vista que ele foi cientificado em 30/09/2010 do Termo de Início, e, as retificadoras foram entregues em 14/10/2010. Oportuno transcrever a legislação a respeito:

O parágrafo 1º do art. 7 do Decreto nº 70.235, de 06, de março de 1972, dispõe:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

¹⁴ TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298.

¹⁵ 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.

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Mesmo assim, a fiscalização ao calcular essas diferenças utilizou as declarações retificadoras, pois os valores recolhidos conferem com os constantes dessas retificadoras.

O contribuinte alega outro erro na retificadora, alega que não teria preenchido os valores de IRRF. Contudo não colaciona nenhuma prova.

Em resumo, temos as declarações retificadoras que apontam diferenças entre a DIPJ (retificadora) em relação aos valores declarados e recolhidos mensalmente por estimativa em DCTF (retificadora).

Observa-se que as declarações são atos do próprio contribuinte, e ele deveria ter feito prova de que elas estavam erradas. Meras alegações não são suficientes para ilidir as declarações.

Dessa forma, não há reparos a fazer no lançamento.

Assim, entendo deva ser mantido o lançamento.

Por fim, quanto à alegação de confiscatoriedade da multa, reforço que essa não pode ser acolhida, sob risco de violação à Súmula CARF n. 2.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo na íntegra a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz