



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

Processo n° 10875.001542/2004-04
Recurso n° 161.291 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-002.626 – 2ª Turma
Sessão de 23 de abril de 2013
Matéria IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO ORIGEM - PRECLUSÃO
Recorrente WALDEMIR CARNEVALLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS RECURSO VOLUNTÁRIO.

Tanto o princípio da verdade material como o princípio da preclusão são princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Os princípios, em específico, não estão submetidos, tão-somente, a um juízo de validade, mas especialmente a uma ponderação, a um balanceamento; não se declara válido ou não válido um princípio, não há uma norma de exceção. A solução é diversa: as circunstâncias concretas motivadoras da aplicação dos princípios conflitantes devem ser analisadas, observando-se qual o princípio prevalecerá no caso concreto, uma vez que eles têm peso diferente. Na escolha do princípio a incidir deverá ser utilizada a máxima da proporcionalidade.

Não há verdadeira hierarquia entre os princípios, uma vez que ora poderá prevalecer um ora outro, deve ser feito o teste de proporcionalidade, para decidir qual regerá o caso concreto. Há, pois, uma hierarquização em função do caso concreto.

É abusiva a juntada da prova após o trintídio do recurso voluntário, que se referia à cópia de cheques de emissão do recorrente, buscando comprovar que os débitos nas contas auditadas tinham favorecido pessoa jurídica, já que a infração estava associada aos créditos na conta corrente, os quais não tiveram suas origens comprovadas, e não a eventuais débitos, o que acarreta a restrição prevista no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Recurso especial negado.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (Relator), Gonçalo Bonet Allage, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM: 29/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

WALDEMIR CARNEVALLI, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 14/05/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, falta de recolhimento do imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos e compensação indevida do imposto de renda retido na fonte, em relação ao ano-calendário 1999, conforme peça inaugural do feito, às fls. 409/416, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então 1º Conselho de Contribuintes contra Decisão da 4ª Turma da DRJ em São Paulo/SP II, Acórdão nº 17-16.027/2006, às fls. 452/463, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 6ª Câmara, em 06/08/2008, pelo voto de qualidade, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 106-17.004, sintetizados na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS — GANHO DE CAPITAL — COMPROVAÇÃO DO REGULAR PAGAMENTO DO IMPOSTO — EXONERAÇÃO DO IMPOSTO LANÇADO - Comprovado que o ganho de , capital incidente sobre a alienação de imóveis foi regularmente pago, deve-se cancelar o imposto lançado a este título.

Recurso voluntário parcialmente provido.”

Em face de Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, o Acórdão encimado fora retificado, para sanear a omissão suscitada, mantendo-se, porém, o resultado do julgamento pretérito, nos termos do Acórdão **2102-00.419**, assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999

Ementa: IRPF — VALOR DE IRRF DEDUZIDO A MAIOR NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA — GLOSA — PERTINÊNCIA — INFRAÇÃO QUE DEVE SER APENADA — O art. 12, V, da Lei nº 9.250/95 determina que, do imposto apurado na declaração de ajuste anual, pode-se deduzir o imposto retido na fonte correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo do IRPF. Caso o valor do IRRF informado pelo declarante exceda o valor efetivamente retido, deve-se proceder à glosa do excesso, sendo a norma legal acima citada cogente, sendo sua vulneração, na hipótese aqui narrada, considerada como declaração inexata, a impor a multa de ofício de 75% sobre o imposto indevidamente reduzido, na forma do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO — CONTRADIÇÃO — INEXISTÊNCIA — Os embargos de declaração devem ser opostos quando existir no acórdão objurgado omissão, contradição ou obscuridade. Não se prestam a rediscutir a matéria julgada ou a justiça da decisão, como se fossem mais uma via recursal a ser aberta para o contribuinte.”

Irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 1.781/1.807, com arrimo nos artigos 64, inciso II, e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras dos Conselhos a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos paradigmas trazidos à colação, impondo seja conhecido o recurso especial do recorrente, porquanto comprovadas as divergências arguidas.

De início, quanto a não aceitação de produção de provas com a finalidade de comprovar a origem dos depósitos bancários ora tributados, mais precisamente a omissão na análise dos documentos e razões ofertados pelo contribuinte após a interposição do recurso voluntário, defende ter contrariado entendimento consagrado pelos Acórdãos nºs 102-47.969 e 102-49.396, ora adotados como paradigmas, os quais admitiram o exame de provas acostadas aos autos pelo contribuinte em qualquer fase do processo, em homenagem ao princípio da verdade real.

Assevera que, curiosamente, em evidente contradição o Acórdão recorrido contemplou as provas e razões inscritas no recurso voluntário, deixando, porém, de analisar os demais documentos juntados aos autos após a peça recursal, que objetivavam complementá-las.

Contrapõe-se ao entendimento consubstanciado no Acórdão recorrido, notadamente ao não acolhimento da preliminar de nulidade do auto de infração, em virtude da ausência de intimação do co-titular da conta conjunta objeto da autuação, de maneira a possibilitar a justificativa da origem dos recursos que ali transitaram, malferindo a jurisprudência administrativa traduzida na Súmula CARF nº 29, bem como no Acórdão paradigma nº 104-19.068, dentre outros.

A corroborar sua pretensão, sustenta que *existem cheques emitidos pelo irmão do Recorrente, co-titular da conta enfocada, que é sócio da Pessoa Jurídica, não intimado a respeito da mesma.*

Ainda que não se admita a necessidade da regular intimação do co-titular da conta conjunta para elucidar a origem da movimentação bancária, pretende seja determinada a *divisão equânime (rateio) entre os titulares*, na linha do que restou decidido no Acórdão nº 104-21.082, igualmente, admitido como paradigma para efeito de conhecimento da peça recursal.

A propósito da suposta exigência de comprovação da origem dos depósitos bancários com coincidência de datas e valores, opõe-se ao *decisum* recorrido, escorando seu pleito na tese insculpida no Acórdão nº 104-19.068 (paradigma), que afasta referida conduta por parte do contribuinte com a finalidade de rechaçar a presunção legal prescrita no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Suscita ter havido erro na identificação do sujeito passivo da presente relação tributária, eis que restou devidamente comprovado nos autos do processo que *a movimentação bancária diz respeito à operações comerciais da empresa A. Carnevalli & Cia Ltda. e da qual são sócios os titulares da indigitada conta conjunta*, impondo seja decretada a improcedência do feito, nos termos inscritos nos Acórdão nºs 104-21.725 e 102-48.125, cujas ementas foram transcritas na peça recursal objetivando comprovar a divergência arguida.

Acrescenta que as provas colacionadas aos autos após a interposição do recurso voluntário, as quais não foram conhecidas no Acórdão guerreado, comprovam facilmente o real titular dos valores movimentados nas contas do autuado, a empresa A. Carnevalli & Cia Ltda.

Opõe-se à conclusão aventada pelo decisório atacado, sob o argumento que o ilustre Relator desconsiderou as provas produzidas pelo contribuinte, olvidando-se que a autoridade fazendária não ofereceu qualquer contraprova capaz de rechaçar o pleito do autuado, contrariando, novamente, a jurisprudência firmada neste Colegiado, representada pelo Acórdão nº 102-48.061, de onde se extrai que *se existirem dúvidas acerca das provas apresentadas, estas devem ser interpretadas favoravelmente ao contribuinte*, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Repisa os argumentos suscitados no recurso voluntário e, bem assim, nos embargos opostos, com o fito *ad cautelam* ficarem registrados os fatos e comentários segundo *o que já consta do processo.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial do Contribuinte, somente em relação à análise de provas juntadas após a interposição do recurso voluntário, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF a propósito da mesma matéria, conforme Despacho nº S/N - 2011, às fls. 1.959/1.965, ratificado pelo Despacho de fl. 1.966, da lavra do Presidente da CSRF, em face de reexame necessário.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 1.968/1.975, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão guerreado, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF a divergência suscitada pelo Contribuinte, **exclusivamente em relação à análise de provas acostadas aos autos após a interposição do recurso voluntário**, conhecimento do Recurso Especial e passo ao exame das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende o recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram a jurisprudência administrativa representada no *decisum* paradigma (Acórdãos nºs 102-47.969 e 102-49.396), bem como a legislação de regência, uma vez não ter conhecido de documentos/provas e razões ofertadas pelo contribuinte após a interposição do recurso voluntário, ao contrário do que restou assentado nos decisórios paradigmas, os quais admitiram o exame de provas acostadas aos autos pelo contribuinte em qualquer fase do processo, em homenagem ao princípio da verdade real.

A corroborar seu entendimento, sustenta que, curiosamente, em evidente contradição o Acórdão recorrido contemplou as provas e razões inscritas no recurso voluntário, deixando, porém, de analisar os demais documentos juntados aos autos após a peça recursal, que objetivavam complementá-las.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a eterna discussão a propósito da preclusão processual em confrontação com o princípio da verdade material, seus limites e requisitos.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão do Contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido apresenta-se em descompasso com a jurisprudência deste Colegiado, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação tributária específica que regulamenta a matéria, mais precisamente artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim prescrevem:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 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)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Dessa forma, salvo nos casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário ou posteriormente, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação, considerando tacitamente confessada pela contribuinte a parte do lançamento não contestada, operando a constituição definitiva do crédito tributário com relação a esses levantamentos, mormente em razão de não se instaurar o contencioso administrativo para tais questões.

A grande celeuma, em verdade, trata-se em definir quando estaremos diante da preclusão inafastável e quando poderá ser rechaçada em face dos permissivos legais que regem o tema ou mesmo em homenagem ao princípio da verdade material.

Em nosso sentir, o certo é que nem podemos pender para um lado ou para outro, firmando de pronto convencimento sobre a questão. Ou seja, em verdadeira confrontação, não devemos admitir a preclusão como instituto absoluto e sólido, bem como não podemos abrir mão do regramento processual a todo instante em observância ao princípio da verdade material.

Melhor elucidando, de um lado, não se pode cogitar em conhecer de uma prova ou documento a todo momento, independente de quaisquer explanações e/ou justificativas, ou mesmo quando impertinentes e meramente protelatórias, tendentes a confundir a análise da demanda. De outro, inexistente razão de não se tomar conhecimento de documentação fundamental ao deslinde da controvérsia, mesmo que ofertada em momento posterior à defesa inaugural, especialmente em homenagem ao dever do julgador de analisar a legalidade do lançamento.

Diante dessas considerações, chegamos a simples conclusão que cada caso concreto deverá ser analisado individualizadamente, ressaltando suas próprias peculiaridades, não se devendo firmar convencimento, como questão de direito, escorado na preclusão ou no princípio da verdade material, os quais irão se sobressair por suas próprias especificidades.

Na hipótese dos autos, durante toda ação fiscal e início do processo administrativo (defesa inaugural), contribuinte não obteve êxito em comprovar a origem dos depósitos bancários, mais precisamente da conta de depósito no Banco Bradesco nº 49.550-6.

Entretanto, em sede de recurso voluntário, o contribuinte inovou suas argumentações, aduzindo que parte substancial dos recursos transitados na referida conta bancária foi utilizada no giro comercial e de investimento da empresa A. Carnevalli & Cia.

Ato contínuo, em 05/10/2007 trouxe à colação nova documentação, com a finalidade de comprovar a vinculação de aludida conta de depósito à empresa A. Carnevalli & Cia.

Por sua vez, o julgador recorrido, em que pese conhecer das provas e razões ofertadas juntamente ao recurso voluntário, se negou a conhecer a documentação acostada aos autos após o prazo do recurso voluntário, com os seguintes fundamentos:

“[...]

No caso aqui em debate, o recorrente sonegou durante toda a fase inquisitória da autuação e na fase impugnatória os documentos que pretensamente comprovariam, parcialmente, a origem dos depósitos bancários. Somente em grau de recurso, trouxe a documentação que vincularia parte dos depósitos bancários à movimentação comercial da empresa A. Carnevalli & Cia Ltda.

[...]

Desde 09/02/2004 (fls. 89 a 91), no curso da fase da autuação, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários da conta de depósito nº 49.550-6, banco Bradesco, quedando-se silente. Em 14/06/2004, quando da apresentação da impugnação, asseverou que "O depósito bancário é uma operação financeira, não significa ganho, lucro ou renda, a merecer melhor exame, do que já está cuidando para melhores explicações futuras" (fls. 442), sugerindo que futuramente iria comprovar a origem dos depósitos.

Na linha acima, quando da interposição do recurso voluntário, em 29/06/2007, - passados mais de 03 anos da protocolização da impugnação, o recorrente inovou na prova documental até então acostada aos autos, buscando comprovar que uma parcela dos depósitos bancários tinha origem na movimentação da empresa A. Carnevalli Cia Ltda. Não satisfeito, em 05/10/2007, trouxe nova prova documental, com o fito de robustecer a tese de que a movimentação financeira em debate tinha origem no movimento comercial da empresa acima.

[...]

A prova que foi juntada de forma extemporânea, inclusive àquela do recurso voluntário, especificamente as cópias de notas fiscais da empresa A. Carnevalli & Cia Ltda. e os cheques emitidos pelo recorrente, deveriam ter sido trazidas desde o momento da autuação. Se no momento da protocolização do recurso voluntário e da colação da petição avulsa, passados mais de 03 anos do término da autuação, foi possível trazer as cópias das notas fiscais referidas e dos cheques emitidos pelo recorrente, com muito mais razão deveria o recorrente ter trazido tal conjunto probatório na fase inquisitória do procedimento fiscal.

[...]

Não se desconhece que a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte tem uma jurisprudência flexível no tocante à inovação probatória na fase do recurso voluntário, ancorada no princípio da verdade material, aceitando, em

situações excepcionais, nas quais se comprove a efetiva dificuldade na produção da prova ou a imprescindibilidade para o deslinde da controvérsia, que a prova seja colacionada até após o trintídio do recurso voluntário. Como exemplo, veja-se o Acórdão nº 106-16.716, sessão de 22 de janeiro de 2008, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. Entretanto, aceitar a juntada de cópia de cheques de emissão do recorrente após o término do prazo do recurso voluntário, beira as raias do abuso.

[...]

Ante o exposto, deve-se rechaçar todo o conjunto probatório constante da petição recebida nesta Sexta Câmara em 05/10/2007 (fls. 841 a 1.684), após o prazo do recurso voluntário, pois não comprovada a ocorrência de uma das 03 situações - do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72. Ainda, enfatiza-se que se trata de prova despicienda, que tem como objetivo fundamental comprovar que parte das disponibilidades financeiras da conta de depósito nº 49.550-6, do banco Bradesco, foi utilizada no giro comercial e de investimento da empresa A. Carnevalli & Cia Ltda. Ora, na infração regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 (presunção da omissão de rendimentos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada), busca-se comprovar a origem dos depósitos e não os débitos (saídas ou transferências) da conta de depósito. Ademais, o pretense vínculo entre o giro comercial da empresa A. Carnevalli & Cia Ltda. e o recorrente já havia sido trazido no recurso voluntário.

Em relação à inovação probatória trazida recurso voluntário, no tocante à infração do rendimento omitido oriundo dos depósitos bancários de origem não comprovada, em homenagem ao princípio da verdade material e a liberalidade da jurisprudência da Sexta Câmara, deve-se apreciar in totum a prova trazida no voluntário.

[...]”

Como se observa, após ressaltar os preceitos da legislação de regência, impondo a apresentação das provas e alegações em sede de defesa inaugural, bem como a jurisprudência da então 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no sentido de flexibilizar referida regra processual, o nobre relator entendeu por bem conhecer das razões e provas colacionadas aos autos juntamente com o recurso voluntário, relativamente à pretensa vinculação dos valores tributados com a empresa A. Carnevalli & Cia Ltda., mas não conheceu da documentação juntada após o trintídio recursal, objetivando corroborar os argumentos constantes do recurso voluntário, o que ensejou, inclusive, contradição na tese em que se apoiou parte do julgado – preclusão processual.

Melhor elucidando, ao mesmo tempo em que o ilustre Relator sustenta que deverá ser conhecida a documentação acostada aos autos somente no recurso voluntário, em homenagem ao princípio da verdade material, deixa de fazê-lo em relação aos documentos posteriormente juntados exclusivamente para reforçar sua tese.

Não bastasse isso, observa-se do julgado guerreado que, mesmo determinando que não analisaria referidas provas trazidas à colação após o recurso voluntário, o nobre Relator acaba por fazê-lo, ainda que de forma parcial, senão vejamos:

“[...]”

Ainda, enfatiza-se que se trata de prova despicienda, que tem como objetivo fundamental comprovar que parte das disponibilidades financeiras da conta de depósito nº 49.550-6, do banco Bradesco, foi utilizada no giro comercial e de investimento da empresa A. Carnevalli & Cia Ltda. Ora, na infração regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 (presunção da omissão de rendimentos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada), busca-se comprovar a origem dos depósitos e não os débitos (saídas ou transferências) da conta de depósito. Ademais, o pretense vínculo entre o giro comercial da empresa A. Carnevalli & Cia Ltda. e o recorrente já havia sido trazido no recurso voluntário.[...]”

Extrai-se daí a contradição incorrida no Acórdão atacado. De um lado, entendeu por bem conhecer e analisar as razões e documentos ofertados juntamente com o recurso voluntário em evidente inovação, afastando a aplicação dos ditames inscritos nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, em observância ao princípio da verdade material, como segue:

“[...]”

Em relação à inovação probatória trazida recurso voluntário, no tocante à infração do rendimento omitido oriundo dos depósitos bancários de origem não comprovada, em homenagem ao princípio da verdade material e a liberalidade da jurisprudência da Sexta Câmara, deve-se apreciar in totum a prova trazida no voluntário. [...]”

De outro, deixou de apreciar documentação juntada ao processo após o prazo recursal, objetivando corroborar as próprias razões do recurso voluntário, a pretexto da preclusão processual.

Ora, com a devida vênia, ou não se conhecia de nenhuma argumentação e documentação nova (recurso voluntário), o fazendo igualmente em relação aos demais documentos posteriormente apresentados; ou se conhece de todo conjunto probatório trazido à colação pelo contribuinte no recurso voluntário e após, com arrimo no princípio da verdade material, sobretudo por se complementarem.

Destarte, o mesmo dispositivo legal utilizado para rechaçar o conhecimento dos documentos acostados após o recurso voluntário, artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, seria capaz de refutar a análise da documentação nova constante da peça recursal.

Na esteira desse entendimento, considerando que o ilustre Relator do voto condutor do Acórdão recorrido entendeu por bem apreciar as razões e provas novas ofertadas juntamente com o recurso voluntário, deveria ter adotado a mesma conduta relativamente a documentação posteriormente colacionada aos autos, com a finalidade de corroborar as alegações recursais, impondo seja restabelecida a ordem neste sentido.

Inobstante o contribuinte somente ter trazido à colação referida documentação após a interposição do recurso voluntário, mister se faz analisá-la e acolhê-la, se for o caso, com fulcro nos princípios da instrumentalidade processual e da verdade material,

uma vez corroborar alegação suscitada na peça recursal. Em outras palavras, muito embora se apresente como prova nova, tal documentação vem a reforçar a tese já aventada pelo contribuinte no recurso voluntário e conhecida pelo julgador, fato que oferece guarida ao seu pleito.

A propósito da matéria, o ilustre doutrinador Márcio Pestana se manifesta com muita propriedade, nos seguintes termos:

“O princípio da verdade material possui contornos bem específicos no processo administrativo, e, portanto, no processo administrativo-tributário. Significa que a Administração Pública, no desenrolar do processo administrativo, possui o dever de a ele carrear todos os dados, registros, informações etc. que possua ou que venha a deles tomar conhecimento, independentemente do que o Administrado tenha já realizado ou pretenda ainda realizar no tocante à produção de provas.

Quer-se dizer que a Administração Pública, que, sobejamente, está a serviço do interesse público e, portanto, coletivo, deve incessantemente buscar mensagens sobre o objeto que sejam relevantes à controvérsia, seja referindo-se ao evento, seja referindo-se ao fato jurídico, não se limitando a conformar-se com a verdade formal; isto é, aquela constante do suporte físico que se designa processo administrativo-tributário, ou dos autos, como, corriqueiramente, diz-se.” (PESTANA, Marcio. *A Prova no Processo Administrativo Tributário*. Rio de Janeiro. CAMPUS Jurídico, 2007. p. 52-53)

Por seu turno, o renomado doutrinador James Marins, ao analisar o tema assim preleciona:

“A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato impondível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo. Dialética, 3ª Edição, 2003. p. 179)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se infere dos Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes, com suas ementas abaixo transcritas:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO – PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. “No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí

se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento [...]”(3ª Turma da CSRF – Acórdão nº CSRF/03-04.371 – Processo nº 10825.001713/96-01, Sessão de 16/05/2005)

*“Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Ano-calendário: 2000, 2001, 2003
PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS APÓS O PRAZO DE
INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO -
IMPRESINDIBILIDADE DA ANÁLISE PARA O DESLINDE
DA CONTROVÉRSIA - VERDADE MATERIAL - A prova
documental será apresentada na impugnação, precluindo o
direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual,
exceto se comprovado a ocorrência de uma das hipóteses do art.
16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72. Essa é a regra geral
inculpada no Processo Administrativo Fiscal Federal.
Entretanto, os Regimentos dos Conselhos de Contribuinte e da
Câmara Superior de Recursos Fiscais sempre permitiram que as
partes pudessem acostar memoriais e documentos que
reputassem imprescindíveis à escorreita solução da lide. Em
homenagem ao princípio da verdade material, pode o relator,
após análise perfunctória da documentação extemporaneamente
juntada, e considerando a relevância da matéria, integrá-la aos
autos, analisando-a, ou convertendo o feito em diligência. [...]”
(Sexta Câmara do Primeiro Conselho – Acórdão nº 106-16.716 –
Processo nº 10120.003058/2005-15, Sessão de 22/01/2008)*

Com mais especificidade, esta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contemplar a matéria em recente julgado, à sua unanimidade, entendeu por bem admitir o conhecimento de documentos ofertados somente em sede de recurso voluntário, em observância ao princípio da verdade material, mormente em razão de possibilitar a revisão do lançamento, como se extrai do Acórdão nº 9202-001.781, Sessão de 28/09/2001, da lavra do ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 28/02/1997, 01/11/1997 a 31/12/1997, 01/03/1998 a 31/12/1998

*DOCUMENTOS. JUNTADA POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO.
REVISÃO DO LANÇAMENTO. VERDADE MATERIAL.*

Embora apresentados após a impugnação, os documentos juntados importam revisão do lançamento, em obediência ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo. Empreitada total, a responsabilidade solidária se elide com a adoção dos procedimentos previstos na legislação.

Recurso especial negado.” (Processo nº 36402.000091/200430)

In casu, o que torna ainda mais digno de realce é que os documentos não conhecidos se prestam (teoricamente) a reforçar tese suscitada tão somente em sede de recurso

voluntário, mas que fora conhecida pelo julgador recorrido em observância ao princípio da verdade material, impondo o seu conhecimento, sobretudo quando se destina a contrapor lançamento escorado na presunção legal insculpida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que desloca o dever de prova justamente ao contribuinte, sendo defeso, portanto, afastar tal possibilidade que a própria norma contempla para rechaçar a tributação.

Dessa forma, impõe-se determinar o conhecimento de aludida documentação acostada aos autos após o recurso voluntário, **em petição protocolizada em 05/10/2007**, exclusivamente com o fito de comprovar as razões ali desenvolvidas, devendo ser o processo remetido para Câmara recorrida para a devida análise das provas constantes dos autos.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com a jurisprudência deste Colegiado, **VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**, tão somente para determinar o conhecimento dos documentos ofertados após a interposição do recurso voluntário e antes do primeiro julgamento pela Câmara recorrida, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Tanto o princípio da verdade material como o princípio da preclusão são princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Segundo definido no Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Forense Universitária, 9ª ed., preclusão significa a “perda do exercício de ato processual pela inércia da parte, no lapso de tempo prescrito em lei ou ditado pelo juiz. (que precluiu, art. 183 e 245, do CPC)”

Nos processos de determinação e exigência de crédito tributário, a impugnação fixará os limites da controvérsia, sendo considerada como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo essa regra de preclusão, o contribuinte não poderá mais contestá-la na fase recursal, pois, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem dirigir-se contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas no primeiro grau de julgamento.

Conforme asseverado anteriormente, em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa julgadora tem o dever de buscar a verdade material no processo administrativo fiscal.

Constatada a ocorrência do fato gerador do tributo, a autoridade fiscal procede ao lançamento formal do crédito tributário que o contribuinte, não concordando com a imputação poderá impugná-la. Instalado o contraditório, o julgador deve empreender no sentido de comprovar se a hipótese abstratamente prevista na norma ocorreu de verdade, sem limitar-se ao alegado e apresentado como prova.

Ou seja, ao se aplicar o princípio da verdade material, isto é, sem que o julgador se limite a apreciar ao alegado ou apresentado como prova, nega-se aplicação ao princípio da preclusão.

Ocorre a preclusão do direito de discutir no processo administrativo quando a parte não impugna determinada matéria, sendo que não é permitido inovar ou redirecionar a discussão em sede recursal.

Por certo, a aplicação do princípio da preclusão não pode ser levado às últimas conseqüências, por força do princípio da verdade material. Pois o Princípio da Verdade Material está em permanente tensão com o da Preclusão e toca ao julgador ponderá-los adequadamente.

Os princípios podem ser cumpridos em diferentes graus, ou seja, os princípios apresentam razões as quais podem ser afastadas por razões opostas, não trazendo em

si determinações acerca da forma pela qual deverá ser eliminada a tensão entre a razão que a contém e aquela que eventualmente se apresente como oposta.

O conflito de princípios somente tem existência diante de um caso concreto, enquanto os conflitos entre as regras têm existência em abstrato. No caso das regras o conflito somente será resolvido se for introduzida uma cláusula de exceção, pois a aplicação de uma afasta a outra, ou se uma delas for declarada não válida. Ou seja, as regras são vistas segundo a sua estrutura dinâmica, utilizando a terminologia de Kelsen, assim, ou valem ou não valem (juízo de validade), o que não significa não possam as mesmas ser densificadas com base no princípio da razoabilidade.

Os princípios, em específico, não estão submetidos, tão-somente, a um juízo de validade, mas especialmente a uma ponderação, a um balanceamento; não se declara válido ou não válido um princípio, não há uma norma de exceção. A solução é diversa: as circunstâncias concretas motivadoras da aplicação dos princípios conflitantes devem ser analisadas, observando-se qual o princípio prevalecerá no caso concreto, uma vez que eles têm peso diferente. Na escolha do princípio a incidir deverá ser utilizada a máxima da proporcionalidade.

Não há, portanto, verdadeira hierarquia entre os princípios, uma vez que ora poderá prevalecer um ora outro, deve ser feito o teste de proporcionalidade, para decidir qual regerá o caso concreto. Há, pois, uma hierarquização em função do caso concreto.

No presente caso, o acórdão que apreciou os embargos de declaração do contribuinte (acórdão nº 2102-00.419) foi bastante explícito acerca dos motivos que levaram aquele colegiado a não levar em consideração as provas extemporâneas apresentadas após a interposição do recurso voluntário, que adoto como razões de decidir:

Agora passa-se a apreciar a primeira contradição (o Acórdão embargado, ao examinar a prova juntada no recurso voluntário, porém não o fazendo com o aditamento probatório procedido depois de fluído o trintídio recursal, incorreu em contradição. Tal procedimento se apresenta antagônico com o entendimento de que devia valer a verdade material, o que justificou a apreciação da prova trazida no voluntário. Aqui percebe-se que a negativa do relator esteve associada apenas a impossibilidade de eventual lançamento em desfavor da pessoa jurídica A. Carnevalli & Cia Ltda., em decorrência do resultada da apreciação da prova nova).

Essa questão foi debatida com profundidade no Acórdão embargado (fls.

1.694 a 1.696). Lá somente se acatou a inovação probatória trazida no recurso voluntário, com supedâneo na busca na verdade material e na liberalidade da então jurisprudência da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, afastando a restrição do art. 16, §4º, "a" a "c", do Decreto nº 70.235/72. Porém, como dito pelo relator, entendeu-se abusiva a juntada da prova após o trintídio do recurso voluntário, que se referia à cópia de cheques de emissão do recorrente, buscando comprovar que os débitos nas contas auditadas tinham favorecido a empresa A. Camevalli & Cia Ltda., já que a infração estava associada aos créditos na conta corrente, os quais não tiveram suas origens comprovadas, e não a eventuais débitos.

A questão acima foi vigorosamente debatida na Câmara. Não por outra razão, a rejeição da apreciação da prova extemporânea (após o recurso voluntário) foi mantida pelo voto de qualidade do Presidente. Efetivamente, há uma controvérsia funda sobre o procedimento perpetrada pela Câmara no julgamento e se compreende que o contribuinte esteja irrisignado. Porém, a motivação para o acatamento da prova nova trazida no voluntário e para a rejeição da prova juntada após o prazo recursal está no Acórdão aqui embargado, cabendo ao contribuinte se insurgir contra tal decisão pela via certa, qual seja, o Recurso Especial de divergência, se for o caso.

No julgado embargado não há contradição. Apenas entendeu-se apreciar a prova nova trazida no voluntário em homenagem ao principio da verdade material e a liberalidade da jurisprudência da Sexta Câmara. No tocante ao aditamento, entendeu-se abusivo, mantendo a grave restrição da art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Ainda, e por fim, a descrição da prova aditada por si só não implica em sua apreciação, já que, inclusive, não se compulsou minudentemente a prova aditada. Rejeitou-se a prova aditada por considerá-la abusiva e se asseverou, como mero obiter dictum, que era uma prova desnecessária, já que demonstrava os débitos nas contas correntes auditadas e não os créditos.

Com as considerações acima, vê-se, no ponto, que não há qualquer contradição no julgado embargado.

Por certo, é abusiva a juntada da prova após o trintídio do recurso voluntário, que se referia à cópia de cheques de emissão do recorrente, buscando comprovar que os débitos nas contas auditadas tinham favorecido pessoa jurídica, já que a infração estava associada aos créditos na conta corrente, os quais não tiveram suas origens comprovadas, e não a eventuais débitos, o que acarreta a restrição prevista no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

CÓPIA