



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.725412/2012-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.040 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2021
Recorrente UNIMED DO ESTADO DE SÃO PAULO – FEDERAÇÃO ESTADUAL DAS COOPERATIVAS MÉDICAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Face ao princípio da eventualidade, toda a matéria de defesa, seja de fato, seja de direito, deve ser suscitada na impugnação, sob pena de não poder ser conhecida na fase processual posterior. Não tendo sido impugnada a matéria não há como dela tomar conhecimento em sede recursal, pois esta fase processual visa ao atendimento do duplo grau de cognição, como corolário do princípio da ampla defesa. Preclusão caracterizada.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de esclarecimentos considerados obscuros no processo.

No caso em análise, indefere-se o pedido de diligência, tendo em vista que somente com o recurso voluntário a contribuinte apresentou documentos no intuito de comprovar a integralidade das retenções na fonte informadas na declaração de compensação, ficando caracterizada a preclusão do direito destas provas serem apreciadas neste momento processual.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, e, quanto à parte conhecida, por voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert, que votaram pela referida conversão; e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos

termos do relatório e voto da relatora, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert, que votaram por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer parcialmente o direito creditório e homologar a compensação declarada até o limite do crédito total reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca não participou do julgamento por haver-se declarado impedido, nos termos do art. 42, inciso II, do RI/CARF.

Conforme o art. 18, inciso XVII, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que a relatora original, Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Tratam os autos do PER/DCOMP n.º 25246.52596.161009.1.3.05-7040, transmitido com base em crédito decorrente de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho médico, apurado no ano-calendário 2004 (01/01/2004 a 31/12/2004). O valor do crédito original declarado é de **R\$ 1.333.760,91**.

O **Despacho Decisório** homologou parcialmente as compensações declaradas por terem sido confirmadas apenas parte das retenções na fonte relativas ao código de receita 3280 - IRRF - Remuneração Serv Prest Associad Coop Trabalho. O direito creditório reconhecido totalizou **R\$ 592.597,45**.

Destaca-se que foi feito um batimento entre o IRRF declarado em PER/DCOMP e os constantes em DIRF entregues à RFB e apenas as retenções confirmadas por meio de verificação nos sistemas da RFB foram consideradas.

Conforme extraído do relatório da decisão recorrida, na manifestação de inconformidade, a interessada contesta os seguintes pontos:

- i. Inicialmente, a pretensão fiscal deve ser anulada de plano, na medida em que os supostos créditos tributários referem-se ao ano-calendário de 2004 e somente agora em maio de 2012 a Fazenda manifestou-se acerca da não homologação das compensações realizadas, isto é, decorridos mais de 5 anos da autoliquidação (sic) realizado pelo contribuinte.
- ii. A requerente, ao prestar serviços a diversos clientes, emitiu as respectivas faturas com o destaque do abatimento do IR devido, como determinado pela legislação de regência, não sendo lícito impedi-la de compensar seus

créditos decorrentes da retenção comprovadamente sofrida, pela falta de apresentação da informação pelo agente retentor na DIRF.

iii. De fato, a requerente não tem instrumento de coação contra a falta cometida pelos tomadores de seus serviços. Não cabe a ela o ônus de responder pela falta sobre a qual não dispõe da tutela jurídica para exigir o cumprimento da obrigação.

iv. Vedar a compensação como se pretende é o mesmo que impedir a compensação administrativa de um tributo recolhido indevidamente a maior, representando manifesto enriquecimento sem causa da Fazenda, o que é vedado pelo ordenamento jurídico vigente, haja vista que contrário a moralidade administrativa (art. 37, da Constituição Federal) e ao princípio da legalidade.

v. Também não se mostra razoável e proporcional a limitação ao direito de compensação por suposta irregularidade na retenção, ainda mais quando não há qualquer prejuízo ao Fisco, pois todos os tributos atinentes a operação foram quitados e as retenções comprovadas.

O Acórdão da DRJ não reconheceu direito creditório adicional. Segue ementa da decisão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

Cooperativas de Trabalho. Crédito. IRRF.Prova.

O crédito do IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada poderá ser por ela utilizado, durante o ano-calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados, mas a simples alegação da existência de crédito, não confirmado em DIRF, desacompanhada de elementos cabais de prova, fiscais e contábeis, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado dessa decisão em 03/03/2020, o sujeito passivo apresentou recursos voluntários em 04/02/2020 (fls. 328 a 371; 1.358 a 1.401; 2.229 a 2.272; 2.677 a 2.720), antes da intimação do acórdão, e em 01/04/2020 (fls. 8.748 a 8.802).

As defesas apresentadas contêm praticamente as mesmas razões de direito, sintetizadas a seguir:

a) discute o direito creditório:

- inicialmente, de maneira geral, enfatiza sua existência e aponta que seria irrelevante a confirmação das retenções em DIRF; que a fonte pagadora e a recorrente teriam cometido erros materiais; e defende a prevalência da verdade material;
- destaca que teriam sido consideradas apenas as retenções na fonte confirmadas nas DIRF dos tomadores de serviço com o código 3280, de modo que foram glosados tanto o IRRF referente aos contratos pré-estabelecidos, o relativo a como parte dos contratos a custo operacional;

- aponta que as glosas efetuadas decorreram de duas situações: (a) ausência de confirmação (genérica) pela fonte pagadora de parte dos créditos em DIRF e erro na identificação da competência do crédito; (b) ausência de confirmação da retenção em DIRF com expressa menção ao código 3280, tendo sido declarado pelo tomador o desconto em código diverso por equívoco (exemplo código 1708)
 - ✓ sobre a ausência de confirmação (genérica) pela fonte pagadora de parte dos créditos em DIRF e erro na identificação da competência do crédito esclarece:
 - que emite todas as suas faturas segregando o Imposto de Renda retido, o qual é subtraído do “VALOR TOTAL DA NOTA”, resultando no “VALOR DO DOCUMENTO”, que corresponde à importância líquida recebida. Tal valor líquido recebido é confirmado inclusive em documentos bancários em que se registra o extrato da conta corrente;
 - que foi juntado por amostragem aos presentes autos documentação probatória que corresponde à quase totalidade dos créditos glosados da DCOMP n.º 25246.52596.161009.1.3.05-7040, incluindo faturas e documentos bancários;
 - que foi elaborada planilha, apresentando a relação das 139 faturas/títulos cujas retenções informadas na referida DCOMP foram indeferidas, com os nomes dos tomadores de serviço em face dos quais emitiu-se os títulos, os valores brutos dos títulos, os valores do IRRF e os valores recebidos pela Contribuinte após sofrer a retenção do Imposto de Renda;
 - para facilitar a compreensão dos documentos comprobatórios anexos, utiliza-se como exemplo o título n.º 000003, fatura referente ao mês de julho de 2004, emitida contra o tomador de serviço cadastrado no CNPJ com o n.º 69.259.356/0001-40, cuja compensação do crédito correspondente não foi homologada pelo Despacho Decisório.
 - conclui que

Assim, demonstrada a existência do crédito a compensar pelas faturas e documentos bancários, incontroversa é a regularidade do procedimento compensatório adotado pela Recorrente, devendo ser extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 156, II do Código Tributário Nacional², não havendo diferenças a recolher.

Neste contexto é demonstrado o direito creditório pleiteado e comprovado desde a entrega da declaração de compensação objeto do despacho decisório ora questionado, devendo ser reconhecida e homologada a compensação procedida pela Recorrente, desconstituindo-se a exigência das diferenças apontadas pelo Fisco Federal.
 - ✓ sobre a ausência de confirmação da retenção em DIRF, com expressa menção ao código 3280, tendo sido declarado pelo tomador o desconto em códigos diversos por equívoco (exemplo código 1708), faz as seguintes ponderações:
 - o Despacho Decisório deixa evidente que não foram consideradas no crédito homologado as retenções equivocadamente declaradas pelos tomadores em código diverso ao 3280, o que também pode ser verificado a partir da planilha comparativa entre as informações das DCOMPs e as DIRFs dos tomadores de serviço (fls. 781/822) elaborada pela Delegacia da Receita Federal;
 - destaca que a indicação do código de receita é do tomador desserviços, que teria indicado em alguns casos o código de recolhimento n.º 1708

correspondente a IRRF – Remuneração por serviços prestados por pessoa jurídica, provavelmente por desconsiderar que a Receita Federal disponibiliza código específico para a retenção quando se trata de cooperativas de trabalho;

- enfatiza que o deve ser considerada é a essência da retenção, a relação que deu origem ao pagamento sobre o qual ocorreu o desconto do imposto;
- conclui que

por inadequação ao mencionado dispositivo legal, a retenção procedida pelos tomadores de contratos envolvendo planos de saúde, se já realizada pela fonte, repita-se, jamais poderia ter natureza de retenção do IRPJ em geral, sendo forçosa a sua caracterização como retenção de natureza específica do artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do Decreto n.º 3.000/99), por se tratar de pagamento a cooperativa, o que demonstra, ainda, o equívoco na escolha do código 1708 pelos tomadores (dentre outros), ao passo que o correto seria o 3280.

(...)

E tudo isso em face da prevalência do princípio da verdade material. Ora, reforçase, o direito ao crédito existe independentemente da tomadora de serviços ter ou não declarado em DIRF as retenções procedidas, tampouco se cometeu erros de preenchimento da declaração ou do próprio DARF de recolhimento. Tal declaração, em hipótese alguma, pode ser entendida como constitutiva do direito ao crédito da Recorrente. Esse nasce da ocorrência do **desconto em fonte** do Imposto de Renda em decorrência do disposto no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92.

b) aborda a questão da inovação no fundamentação da autuação.

- aponta que o litígio se encontra delimitado à necessidade de comprovação das retenções do Imposto de Renda que deram origem aos créditos pleiteados, por qualquer documento hábil;
- traz ementas de julgados dos CARF que tratam de inovação no fundamento da autuação;
- conclui que se resguarda de qualquer fundamentação que por eventualidade venha a ser levantada pelos órgãos julgadores, diferente daquela apresentada pela Autoridade Lançadora, uma vez inadmissível a introdução de novo fundamento jurídico.

c) discute a restrição de aproveitamento do IRRF relativa aos planos a preço pré-estabelecido.

d) Solicita a realização de diligência, para que seja verificado:

1) Os créditos cuja compensação foi pleiteada nas DCOMPs objeto do presente processo decorrem de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamento realizado a cooperativa de trabalho médico por tomadores de serviços?

2) Dentre as DIRFs levantadas pela Receita Federal, detectou-se a declaração do código 1708 ou outro código diverso do 3280?

3) O valor das faturas e demais documentos fiscais emitidos contra os referidos tomadores de serviços referentes àquelas DCOMPs foi recebido integralmente pela Recorrente? Em se confirmando eventuais descontos, quais são os valores em cada competência (mês e ano) individualizados por tomador?

4) Os créditos pleiteados, indicados originalmente como sendo decorrentes de determinadas competências, correspondem às retenções declaradas pelos tomadores ou pela própria cooperativa em competências distintas?

5) Os descontos enumerados acima, saneando-se os equívocos de indicação de competência, devidamente corrigidos à data da transmissão daquelas DCOMPs, são suficientes para extinguir todos os débitos também indicados naquela declaração de

compensação? Favor o Sr. Perito recalcular eventual tributo devido considerando a amortização dos débitos questionados pela Receita Federal em face das compensações pleiteadas.

Ao final, requer:

Pelo exposto, requer-se com fulcro nas razões de fato e de direito elencadas, que se julgue procedente o presente Recurso Voluntário, reformando-se o Despacho Decisório, em face:

V.1 – da existência e comprovação do direito da Recorrente aos créditos indevidamente glosados, que devem ser reconhecidos levando-se em conta os valores não informados e não corroborados em DIRF pelas fontes pagadoras, pela simples existência de crédito em face da retenção, já que é elemento suficiente para validação da compensação pleiteada, não podendo ser imputado à Recorrente o ônus decorrente de eventual descumprimento de obrigações pela fonte pagadora;

V.2 – de mero erro material cometido pelas fontes pagadoras na indicação do código de recolhimento diverso do 3280 (1708, por exemplo), eis que a natureza das retenções somente pode se tratar de retenções aplicáveis a cooperativas com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/92 (652 do RIR/99), inexistindo capitulação legal diversa para tal retenção;

V.3 – de parte das glosas dos créditos decorrer de mero descompasso das informações declaradas em DIRF pelas fontes pagadoras quanto à competência das retenções, em contraponto à competência da retenção declarada pela Recorrente em DCOMP;

V.4 – da impossibilidade de inovação da fundamentação utilizada pelo Despacho Decisório, que se limitou a glosar parte do crédito por ausência de confirmação pelas fontes pagadoras, sob pena de cerceamento do direito de defesa da Recorrente bem como nulidade do ato administrativo, que não pode ser refeito/corrigido pela autoridade julgadora;

V.5 – na eventualidade de, por absurdo se entender de forma diversa do pedido V.4:

(i) são créditos passíveis de compensação os valores retidos da Recorrente, pela simples ocorrência de retenção, procedida com base no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992;

(ii) a operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prestação de serviços pelos cooperados, sendo apenas distinto o momento da sua definição, pelo que se aplica a autorização para a compensação do IRRF retido pelos contratantes nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992, ao menos até o recebimento da Solução de Consulta n.º 55, de 06/03/2012;

(iii) caso ultrapassado o argumento acima aduzido, ainda assim aplica-se aos pagamentos feitos a preço preestabelecido a autorização para a compensação, diante da possibilidade de configuração da segunda hipótese de retenção do imposto, constante do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992 (“serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição”), sendo a inaplicabilidade da retenção decorrente da dificuldade temporal de se mensurar o valor dos serviços pessoais no momento da emissão da fatura;

(iv) a operação de planos de saúde pela Recorrente em pré-pagamento ou qualquer outra modalidade, não desnatura a prática do ato cooperativo, embora isso sequer influencie no reconhecimento do direito à compensação, haja vista a ausência de condicionante nesse sentido no artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992;

(v) mesmo na hipótese de contratos a preço fixo (pré-pagamento), confirma-se a prática do ato cooperativo quando do repasse de produção aos cooperados, sendo apenas distinto o momento da sua definição, pelo que se aplica a autorização para a compensação do IRRF retido pelos contratantes nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992;

(vi) ainda que não se admita a compensação nos moldes do artigo 45 da Lei n.º 8.541/1992 com relação aos contratos a preço preestabelecido, tal limitação somente se aplicaria às faturas a preço fixo, destacando-se que a co-participação (fator moderador de custo) têm natureza variável.

Pleiteia, ainda, a conversão em diligência para, na busca da verdade material, seja demonstrada a existência do crédito a que tem direito a Recorrente.

Requer-se que sejam consideradas as razões do presente Recurso Voluntário, interposto após o recebimento da intimação na Caixa Postal. No entanto, caso se entenda, por absurdo, que o mero acesso ao inteiro teor do processo, antes da intimação oficial, daria início ao prazo recursal, que se considere o Recurso protocolado em 05/02/2020, o qual desde já se reitera.

Por fim, a Recorrente reserva-se ao direito de se manifestar acerca de quaisquer elementos adicionais eventualmente suscitados pela fiscalização quanto à certeza do crédito, o que deve seguir todo o trâmite processual desde a primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Conhecimento.

O sujeito passivo foi cientificado em 03/03/2020 do Acórdão n.º 12-111.448 - 2ª Turma da DRJ/RJO, de 25 de outubro de 2019, tendo apresentado recursos voluntários em 04/02/2020 (fls. 328 a 371; 1.358 a 1.401; 2.229 a 2.272; 2.677 a 2.720), antes da intimação do acórdão, e em 01/04/2020 (fls. 8.748 a 8.802). Dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, de modo que os recursos são tempestivos.

Os Recursos são assinados por procuradora da pessoa jurídica, devidamente constituída, conforme procuração anexada aos autos.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

No entanto, importa destacar que em seu recurso, além de questões inerentes ao reconhecimento do direito creditório, a recorrente inova ao trazer a discussão relativa ao aproveitamento do IRRF relativa aos planos a preço pré-estabelecido. Tal matéria não foi suscitada na manifestação de inconformidade, nem foi utilizada como razão de decidir do Despacho Decisório ou do Acórdão da DRJ, de forma que não será conhecida.

Isto posto, conheço **parcialmente** do Recurso Voluntário por ser tempestivo e por preencher os requisitos de admissibilidade.

Preclusão. Conjunto probatório apresentado apenas com o Recurso Voluntário.

Conforme relatado, no caso dos autos o Despacho Decisório homologou parcialmente as compensações declaradas por terem sido confirmadas apenas parte das retenções na fonte relativas ao código de receita 3280 - IRRF - Remuneração Serv Prest Associad Coop Trabalho. Destaca-se que foi feito um batimento entre o IRRF declarado em PER/DCOMP e os constantes em DIRF entregues à RFB e apenas as retenções confirmadas por meio de verificação nos sistemas da RFB foram consideradas.

O procedimento adotado está de acordo com o § 2º do art. 943 do RIR/1999, vigente à época dos fatos, que dispunha que o Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte fornecido pela fonte pagadora é o documento hábil para comprovar a correta dedução do imposto retido durante o ano-calendário.

Não obstante, importa ressaltar que a possibilidade de se demonstrar as retenções de IRRF de forma diversa da apresentação do comprovante de rendimentos emitido pela fonte pagadora foi objeto da Súmula CARF n.º 143:

Súmula CARF n.º 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Certo é que a contribuinte não pode ser prejudicada por um eventual descumprimento de obrigação acessória por terceiros – a possível não emissão dos comprovantes de rendimentos pelas fontes pagadoras ou erros nas informações nelas prestadas. Portanto, o beneficiário pode comprovar a retenção na fonte do imposto de renda por intermédio de um conjunto probatório que demonstre a origem e o valor da operação, do imposto retido e do recebimento, pelo prestador do serviço, de montante tal que configure a retenção do imposto por parte da fonte pagadora.

Mas, na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, documento definido pela legislação como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão de nota fiscal / fatura), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento) e o efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários), demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados.

No presente caso, em substituição ao Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, foi apresentado um conjunto probatório no intuito de comprovar a totalidade das retenções declaradas no PER/DCOMP. No entanto, importa destacar que tais provas foram apresentada apenas com o Recurso Voluntário.

Diante disso cabe o questionamento: a apresentação do conjunto probatório somente neste momento processual faz parte da “dialética das provas” ou há óbice para apreciação pela autoridade julgadora de segunda instância de provas trazidas apenas em sede de recurso voluntário?

A discussão gira em torno do ônus da prova do direito pleiteado, do princípio da verdade material e da preclusão para apresentação de prova.

Inicialmente cabe abordar aspectos gerais relacionados ao **processo**, à **contestação** e às **provas**.

Segundo Carreira Alvim¹, as partes são regidas no processo pelos princípios da dualidade das partes: todo processo pressupõe necessariamente duas partes distintas; da igualdade das partes: deve haver igualdade de tratamento no processo; e do contraditório: ninguém pode ser condenado sem ter tido a oportunidade de se defender.

A redação do princípio do contraditório dada pela Constituição de 1988, “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*” (art. 5º, LV da CF) fez com que o princípio alcançasse expressamente os processos civil e administrativo.

Sobre o princípio do contraditório, Xavier² ressalta que o significado imediato deste direito é a exigência de que o exercício do poder jurídico-público se faça nos termos de um procedimento justo. Quanto às implicações deste fato, o autor ressalta:

“Tal implica para o particular afetado, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (...).”

No Direito Tributário, a relação processual resulta de um ato impositivo da Administração Tributária. Conforme menciona Cais³,

Tal ato, normalmente, repercute na esfera jurídica de terceiro, especificamente sobre seu patrimônio, por força de normas constitucionais e legais, podendo motivar o nascimento de um conflito de interesses entre o ente dotado de competência tributária e o particular, qualificado pela pretensão resistida pelo contribuinte, ensejando a lide.

Por contraditório, deve se entender, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis.

É por intermédio da contestação que o réu apresenta a sua defesa.

O Código de Processo Civil trata da contestação em seu Capítulo VI. Nos termos do art. 336, na contestação deve ser alegada toda a matéria de defesa, incluindo razões de fato e de direito e especificações das provas que pretende produzir. Confira-se:

Art. 336. Incumbe ao réu alegar, na contestação, toda a matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir.

Há, no entanto, três exceções que permitem a apresentação de novas alegações depois da contestação, conforme preceitua o art. 342 do mesmo dispositivo: relativas a direito ou a fato superveniente; a conhecimento de ofício por parte do juiz; ou a expressa autorização legal, *in verbis*:

Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:

I - relativas a direito ou a fato superveniente;

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.

¹ ALVIM, José Eduardo Carreira. **Teoria Geral do Processo**. Rio de Janeiro: Forense, 9ª ed., 2004, p. 163.

² XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.6.

³ CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.154.

O Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, conforme disposto em seu art. 1º:

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Na instância administrativa o contribuinte discute aspectos inerentes ao lançamento ou à decisão que não homologou a declaração de compensação, questionando a exigência tributária, as suas características ou o seu montante.

O procedimento administrativo normalmente tem início com a impugnação apresentada pelo contribuinte contra o auto de infração que constituiu o crédito ou a decisão que não homologou a declaração de compensação. Se o resultado for favorável ao contribuinte, extingue-se a relação na primeira instância do contencioso administrativo. Caso contrário, é facultado ao contribuinte interpor recurso na segunda instância.

A interposição do recurso voluntário demonstra a insatisfação do contribuinte com a decisão de primeiro grau e dá continuidade, mesmo que parcial, ao litígio administrativo instaurado com a impugnação. Sobre seus efeitos, Neder e López⁴ destacam que “*suspende a exigibilidade do crédito tributário e a fluência do prazo prescricional para a propositura da ação de execução fiscal pela Fazenda Pública*”. Sua interposição tempestiva tem, como consequência, o sobrestamento dos efeitos da decisão recorrida até o julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no âmbito federal.

Os aspectos formais da contestação, impugnação administrativa, encontram-se disciplinados nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF). Destacam-se os seguintes aspectos: deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamenta (*caput* do art. 15); mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (inciso III do art. 16); a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (§ 4º e alíneas). Segue transcrição dos dispositivos:

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:

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)

⁴ NEDER, Marcos Vinícius; López, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 323.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 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)(Produção de efeito)

Ainda sobre o tema, o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) dispõe em seu art. 373 que o ônus da prova recai sobre a contribuinte, que deve trazer aos autos elementos que não deixem dúvida quanto ao fato questionado:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Com efeito, tanto o código de Processo Civil quanto o PAF adotaram o princípio da eventualidade, segundo o qual toda matéria litigiosa de fato e de direito deve ser arguida na impugnação administrativa.

As **provas** são um fundamento indispensável para solução de litígios, pelo qual se baseia qualquer decisão.

No Código Civil, a questão da prova é tratada nos arts. 212 a 232. Neste dispositivos são codificados os meios de prova: confissão, documento, testemunha, presunção e perícia e tratadas de aspectos específicos sobre estes meios, como, natureza, tipos, validade, nulidades, vícios, admissão, restrições, recusa e suprimento de provas.

Ferragut⁵ discorre sobre a necessidade de se certificar de que a “*ocorrência fenomênica dos eventos descritos nos fatos jurídicos*”, evitando-se imputar indevidamente consequências legais em flagrante insegurança jurídica.

⁵ FERRAGUT, Maria R. As Provas e o Direito Tributário – Teoria e Prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 19 a 22.

Defende a importância do conhecimento do fato e da imposição de regras que permitam refutar a ocorrência do fato jurídico. Confira-se:

Quem aplica o direito precisa conhecer o fato e saber se o evento nele descrito é juridicamente verdadeiro ou falso, para então, poder desenvolver adequadamente o processo de positivação.

(...)

O direito deve impor regras para a construção de enunciados que permitam conhecer o fato (por exemplo, a emissão de notas fiscais eletrônicas e a escrituração de livros fiscais), enunciados esses cujos conteúdos sejam passíveis de refutação e que, principalmente, resistam a ele.

A autora trata, ainda, do momento de produção probatória no processo administrativo fiscal, destacando que na esfera administrativa a prova pode ser produzida tanto na fase procedimental como na litigiosa. Define fase litigiosa como sendo uma *“sucessão de atos que se instauram perante a Administração, que reaprecia, provocada por impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado”*.

Quanto aos direitos da Fazenda e do contribuinte, destaca que estes só serão efetivamente assegurados se houver desenvolvimento e conclusão do processo. Para tanto, a prova deve ser apresentada dentro do momento processual adequado, salvo nas situações excepcionadas: preclusão temporal da Administração federal; preclusão temporal do sujeito passivo.

Ao analisar a preclusão temporal do sujeito passivo, manifesta-se no sentido de que o limite temporal é inflexível e que, salvo determinadas exceções, as provas devem ser juntadas com a impugnação administrativa. Após este momento, serão extemporâneas e não deverão ser conhecidas.

Ainda sob o enfoque da preclusão, Nunes⁶ leciona que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições do processo administrativo, cabendo ao julgador a análise de sua necessidade no caso em concreto. Confira-se:

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador.

Há posicionamentos nos dois sentidos no âmbito do CARF. Destaco as seguintes decisões:

O ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres defende no Acórdão nº 9303-002.552 - 3ª Turma, de 9 de outubro de 2013, que a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo Civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades ou altera o papel a ser desempenhado pelas partes. Ressalta, ainda, que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada, de modo que, ao mesmo tempo em que se busca a verdade real, devem ser preservadas as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo. Confira-se:

A recorrente defende que, em face do princípio da verdade material, a qualquer tempo pode trazer novas provas, e que a Fazenda Nacional não deve ficar adstrita às provas

⁶ NUNES, Cleucio S. Curso Completo de Direito Processual Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 350.

trazidas pelas partes, devendo fazer perícias e realizar diligências para descobrir a verdade dos fatos.

Inicialmente, deve-se perquirir a quem incumbe o ônus da prova. A resposta a essa questão encontra-se muito bem definida no Código de Processo Civil, mais precisamente no art. 333⁷, que assevera:

Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na realidade, esse artigo nada mais representa do que a positivação do princípio geral de direito, segundo o qual, o ônus da prova recai sobre aquele que alega. Desde Roma já se conhecia esse princípio, verbalizado no brocardo, alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

A síntese da distribuição do ônus da prova, é muito fácil de compreender: todo aquele que demandar alguém tem o dever de provar o direito objeto de sua demanda. No caso de auto de infração, cabe ao Fisco demonstrar as razões de fato e de direito que embasam a acusação fiscal. De outro lado, nos pedidos de repetição de indébito, incumbe ao sujeito passivo a prova do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Sobre a necessidade de as partes produzirem as provas necessárias à formação da convicção do julgador, preciosas as palavras do Conselheiro Gilson Rosenberg Filho, em julgamento de caso análogo ao aqui em debate.

“Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade. Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória. A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas. Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.”

Em outro giro, ao contrário do que quer fazer parecer a defesa, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não serve para inverter o ônus da prova, tampouco dispensa o demandante de provar o direito alegado.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo Civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Tampouco altera o papel a ser desempenhado pelas partes. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

⁷ Atual art. 373 do novo Código Civil.

A Conselheira Adriana Gomes Rêgo faz a seguinte abordagem no voto proferido no Acórdão n.º 9101-003.003, de 8 de agosto de 2013:

Com a devida vênia àqueles que querem aceitar provas extemporâneas ao fundamento de que os princípios da ampla defesa, da verdade material e do formalismo moderado devem prevalecer, mas o fato é que para o Processo Administrativo Fiscal temos regras claras e expressas, prevendo a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte da Fazenda, quanto por parte do contribuinte, estabelecendo-se, assim, em caso de inobservância do momento adequado, a necessária preclusão.

Aliás, a preclusão não é sanção. Não advém de ato ilícito. Mas ela foi definida processualmente para se proteger o Estado da protelação injustificada como também para garantir tratamento isonômico entre os contribuintes. Nesse sentido, Marcela Cheffer Bianchini¹ :

Sendo assim, o próprio devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. Como visto, o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.

Vale destacar que, a depender da situação, a norma aceita a apresentação de provas após a impugnação. Contudo, isso é possível desde que dentro das hipóteses previstas na lei.

Moacyr Amaral dos Santos ensina² :

[...] o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-los em juízo.

Além disso, é preciso interpretar a lei conforme a Constituição. Ora, quando a lei excepciona as hipóteses de que trata o §4º do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, ela já está contemplando todos os casos em que, por motivos de força maior, a ampla defesa não pode ser exercida anteriormente. Portanto, cumpre-nos verificar se a apresentação dos laudos em memoriais trazidos na sustentação oral portanto, não só após a impugnação, como também após o prazo processual de interposição de recurso voluntário enquadra-se em uma das hipóteses de que trata o §4º do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Por sua vez, a ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, no Acórdão n.º 9101-004.057 – 1ª Turma, de 12 de março de 2019, destaca que os processos administrativos devem atender à 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. Transcrevo trecho da decisão:

A Lei n. 9.430/1996 previu a aplicabilidade do regramento do Decreto nº 70.235 às manifestações de inconformidade e recursos respectivos, conforme § 11 do artigo 74:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9o e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235 , de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

A prova no processo originado por compensação, portanto, deve observar os ditames do Decreto nº 70.235/1972, destacando-se o artigo 16:

(...)

De toda forma, não entendo pela rigorosa interpretação do artigo 16, §4º e alíneas, para impedir o reforço probatório em recurso voluntário.

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).

No entanto, não me parece seja o caso de adotar interpretação tão rigorosa.

A Lei nº 9.784/1999 trata dos processos administrativos no âmbito da Administração Pública Federal, explicitando a necessidade de observância aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade proporcionalidade, ampla defesa e contraditório:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

A mesma Lei acrescenta que os processos administrativos devem atender aos critérios dos quais se destacam:

Art. 2º: (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: DF CARF MF Fl. 1021 18

I atuação conforme a lei e o Direito; (...)

VI adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

Os processos administrativos, portanto, devem atender a formalidade moderada, com a adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal.

A matéria também é tratada no Acórdão n.º 1302-001.103, de relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, cuja ementa transcrevo a seguir:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Face ao princípio da eventualidade, toda a matéria de defesa, seja de fato, seja de direito, deve ser suscitada na impugnação, sob pena de não poder ser conhecida na fase processual posterior. Não tendo sido impugnada a matéria não há como dela tomar conhecimento em sede recursal, pois esta fase processual visa ao atendimento do duplo grau de cognição, como corolário do princípio da ampla defesa. Preclusão caracterizada.

Cito, ainda, a análise efetuada por Posner⁸ sobre a exclusão de **provas pertinentes**. O autor considera que há três justificativas distintas para tal exclusão: (a) emocionalidade, (b) sobrecarga cognitiva e (c) perda de tempo. Aponta que as duas primeiras dizem respeito às limitações cognitivas do julgador do fato e, conseqüentemente, aos benefícios da prova para a determinação da verdade, enquanto a terceira, remete-se ao custo.

(...) Na norma apresentam-se ao todo três justificativas distintas para a exclusão de provas pertinentes: (1) emocionalidade (fonte de "preconceito injusto" e "desvirtuamento do júri"), (2) sobrecarga cognitiva ("confusão", entre outras formas de "desvirtuamento do júri") e (3) "perda de tempo" (que parece ser sinônimo de "atraso indevido" e "apresentação desnecessária de provas cumulativas").

Ao comparar as duas formas cognitivas, “emocionalidade” e “sobrecarga cognitiva”, menciona a conveniência de ocultar provas, com o objetivo de diminuir o tempo do julgamento e o custo envolvido:

Ocultar provas do júri pode ser mais fácil e conveniente do que despende esforços para dotá-lo de maior habilidade cognitiva e imparcialidade, desígnio esse que pode ser demorado e ineficaz.

(...)

Outra maneira de pensar essa função da Norma 403 e das normas probatórias em geral é como um instrumento de correção da falta de incentivo do júri para superar suas limitações cognitivas através de um "aprofundamento" nas questões que é chamado a resolver. Os jurados não têm incentivos pecuniários para fazer um trabalho metódico. Ao manter fora do alcance deles determinadas provas que tornariam seu trabalho ainda mais difícil e que, conseqüentemente, exigiria deles o dispêndio de maiores esforços mentais sem a devida compensação, as normas probatórias reduzem os custos dos jurados e, desse modo, aumentam sua produção.

Quanto aborda a “sobrecarga cognitiva” em conjunto com a “perda de tempo”, defende que a repetição e a procrastinação podem diminuir a eficácia do julgamento e aumentar o custo direto desta atividade:

A justificativa (2) também interage com a (3) (perda de tempo): a repetição e a procrastinação podem tornar mais difícil para o julgador do fato a realização de um juízo correto, além de elevarem o custo direto do julgamento.

A medida que mais e mais provas são introduzidas, as provas adicionais, ainda que pertinentes, tendem a significar tanto um desperdício (no sentido de gerarem cada vez menos benefícios no que concerne ao aumento da precisão, sem que a isso corresponda uma redução do custo) quanto um fator de confusão (no sentido de que, na verdade, diminuem a precisão).

Conclui que os benefícios das provas adicionais tendem a diminuir a um ritmo cada vez mais intenso, enquanto os custos se mantêm constantes, ou até crescem, à medida que os litigantes se lançam procura de mais provas:

⁸ POSNER, Richard A. Fronteiras da Teoria do Direito. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 514.

Essa constatação sugere que, em muitos casos, a duração ideal de um julgamento por júri pode ser bastante curta; os benefícios das provas adicionais tendem a diminuir a um ritmo cada vez mais intenso, enquanto os custos se mantêm constantes, ou até crescem, à medida que os litigantes se lançam mais e mais à procura de provas.

Voltando ao caso em análise, na tentativa de responder as questões formuladas, cabem as seguintes reflexões:

- o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 define um rito próprio para o caso de apresentação de prova extemporânea. É possível negar vigência a uma norma válida?
- deve ser aplicado ao caso em concreto o formalismo moderado ou a flexibilização?
- se a interessada não apresenta nenhuma prova com sua impugnação (manifestação de inconformidade), é possível falar em supressão de instância ou que precluiu o direito de fazê-lo em outro momento processual?

O art. 16 do Decreto 70.235, de 1972, arrola os requisitos da impugnação: indicação da autoridade julgadora; qualificação do contribuinte impugnante; apresentação das razões de fato e de direito que fundamentam a contestação; especificação de sua extensão e indicação das diligências e provas pretendidas, com a devida justificativa.

Com base neste dispositivo, não se pode deixar de mencionar que é a contribuinte, **por vontade própria**, que deve praticar os atos que instauram a fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

De maneira geral, entendo que não há óbice para que sejam apresentados novos documentos com o recurso voluntário, desde que tenha havido uma tentativa de se apresentar um conjunto probatório com a impugnação administrativa (manifestação de inconformidade) que indique, ainda que minimamente, a existência do direito em discussão.

No caso dos autos, o que se verifica é que a interessada não apresentou **nenhuma** prova com sua manifestação de inconformidade.

De fato, limita-se a enfatizar seu direito à compensação integral dos créditos apurados; suscita a nulidade do “lançamento” em função do crédito tributário estar “fulminado pela decadência”; e discorre sobre a responsabilidade dos tomadores de serviço. Transcrevo a síntese das alegações constante do relatório da decisão recorrida:

(...) Na seqüência, serão apresentados sinteticamente os principais pontos da contestação da Inconformada.

i. Inicialmente, a pretensão fiscal deve ser anulada de plano, na medida em que os supostos créditos tributários referem-se ao ano-calendário de 2004 e somente agora em maio de 2012 a Fazenda manifestou-se acerca da não homologação das compensações realizadas, isto é, decorridos mais de 5 anos da autoliquidação (sic) realizado pelo contribuinte.

ii. A requerente, ao prestar serviços a diversos clientes, emitiu as respectivas faturas com o destaque do abatimento do IR devido, como determinado pela legislação de regência, não sendo lícito impedi-la de compensar seus créditos decorrentes da retenção comprovadamente sofrida, pela falta de apresentação da informação pelo agente retentor na DIRF.

iii. De fato, a requerente não tem instrumento de coação contra a falta cometida pelos tomadores de seus serviços. Não cabe a ela o ônus de responder pela falta sobre a qual não dispõe da tutela jurídica para exigir o cumprimento da obrigação.

iv. Vedar a compensação como se pretende é o mesmo que impedir a compensação administrativa de um tributo recolhido indevidamente a maior, representando manifesto enriquecimento sem causa da Fazenda, o que é vedado pelo ordenamento jurídico vigente, haja vista que contrário a moralidade administrativa (art. 37, da Constituição Federal) e ao princípio da legalidade.

v. Também não se mostra razoável e proporcional a limitação ao direito de compensação por suposta irregularidade na retenção, ainda mais quando não há qualquer prejuízo ao Fisco, pois todos os tributos atinentes a operação foram quitados e as retenções comprovadas.

Na dialética das provas, caberia à recorrente ao menos uma tentativa de comprovar o seu direito, desde a apresentação da manifestação de inconformidade, para que as razões de fato e de direito pudessem ser, num primeiro momento, apreciadas pela DRJ.

No caso dos autos, foi a própria recorrente que abriu mão de que suas razões fossem apreciadas pela primeira instância de julgamento, ao não apresentar qualquer prova que demonstrasse seu direito. Aliás, nem sequer tentou provar.

Assim, não houve oportunidade, **por escolha da própria interessada**, de análise em minúcias pela primeira instância, das razões ou de eventual conjunto probatório, de modo que pudesse ser apontada alguma deficiência ou necessidade de esclarecimento adicional, que levasse ao curso “normal” da dialética das provas.

Se tal análise tivesse sido realizada, caso sua pretensão não tivesse sido satisfeita, caberia à recorrente apresentar novas provas ou razões, que seriam apreciadas pelas turmas de julgamento do CARF, garantindo que não haveria supressão de instância quanto aos pontos específicos que ainda restassem dúvidas a serem esclarecidas.

Apesar do formalismo moderado que rege o processo administrativo fiscal, foram as ações praticadas **pela própria recorrente**, ao se manter “inerte”, sem apresentar qualquer prova que indicasse seu direito, que tiveram por consequência a **caracterização da preclusão do seu direito de fazê-lo neste momento processual**.

Isto posto, não tendo sido impugnada a matéria no momento processual adequado, não há como dela tomar conhecimento em sede recursal, pois esta fase processual visa ao atendimento do duplo grau de jurisdição, como corolário do princípio da ampla defesa. Logo, trata-se de ato incompatível com o momento em que o processo se encontra, em função da perda da ocasião oportuna para a contribuinte se manifestar.

Assim, tenho convicção de que não se aplica à situação em análise a flexibilização das regras previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972. De outra forma, estaria sendo negada vigência a uma norma válida.

Portanto, não tomo conhecimento do conjunto probatório, que foi apresentado somente com o recurso voluntário.

Pedido de Diligência

A contribuinte solicita a realização de diligência, para que seja verificado:

- 1) Os créditos cuja compensação foi pleiteada nas DCOMPs objeto do presente processo decorrem de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamento realizado a cooperativa de trabalho médico por tomadores de serviços?
- 2) Dentre as DIRFs levantadas pela Receita Federal, detectou-se a declaração do código 1708 ou outro código diverso do 3280?
- 3) O valor das faturas e demais documentos fiscais emitidos contra os referidos tomadores de serviços referentes àquelas DCOMPs foi recebido integralmente pela Recorrente? Em se confirmando eventuais descontos, quais são os valores em cada competência (mês e ano) individualizados por tomador?
- 4) Os créditos pleiteados, indicados originalmente como sendo decorrentes de determinadas competências, correspondem às retenções declaradas pelos tomadores ou pela própria cooperativa em competências distintas?
- 5) Os descontos enumerados acima, saneando-se os equívocos de indicação de competência, devidamente corrigidos à data da transmissão daquelas DCOMPs, são suficientes para extinguir todos os débitos também indicados naquela declaração de compensação? Favor o Sr. Perito recalcular eventual tributo devido considerando a amortização dos débitos questionados pela Receita Federal em face das compensações pleiteadas

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso de homologação de compensação. O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional estabelece expressamente que a extinção do crédito tributário (débito da contribuinte) por homologação está sujeita a ulterior homologação, de forma que o contribuinte pode ser instado a comprovar o direito pretendido ou justificá-lo, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo a obrigação de comprovação e justificação do direito pretendido e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, a não homologação dos débitos declarados, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

No caso em análise, conforme já mencionado, a discussão se limita à comprovação das retenções na fonte relativas ao código de receita 3280 - IRRF - Remuneração Serv Prest Associad Coop Trabalho. O Despacho Decisório reconheceu apenas as retenções confirmadas por meio de verificação nos sistemas da RFB.

Destaca-se, ainda, conforme tratado no item anterior deste Acórdão, que, somente com o recurso voluntário a contribuinte apresentou documentos no intuito de comprovar a integralidade das retenções na fonte informadas na declaração de compensação, ficando caracterizada a preclusão do direito destas provas serem apreciadas neste momento processual.

Assim, nos termos do art. 18, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, indefiro o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível para o julgamento da lide.

Mérito.

Tratam os autos de declarações de compensação transmitidas com base em crédito decorrente de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre pagamentos efetuados à cooperativa de trabalho médico (código de receita 3280), apurado no ano-calendário 2007 (01/01/2007 a 31/12/2007).

O **Despacho Decisório** homologou parcialmente as compensações declaradas por terem sido confirmadas parte das retenções na fonte relativas ao código de receita 3280 - IRRF - Remuneração Serv Prest Associad Coop Trabalho.

Destaca-se que foi feito um batimento entre o IRRF declarado em PER/DCOMP e os constantes em DIRF entregues à RFB e apenas as retenções confirmadas por meio de verificação nos sistemas da RFB foram consideradas.

Não há que se falar em inovação na fundamentação da decisão recorrida, tendo em vista que o Acórdão da DRJ confirmou a decisão do Despacho Decisório com base nos mesmos fundamentos. Confira-se:

A Inconformada, por outro lado, não comprova com outros documentos as alegadas retenções. Ressalte-se que uma vez que tais retenções não foram confirmadas no sistema, vale dizer, não constam nas DIRF das pessoas jurídicas obrigadas às retenções, este fato deve prevalecer sobre qualquer tipo de alegação, exceto se com provas robustas o contribuinte pudesse desqualificar as informações constantes das DIRF, e, conseqüentemente, do sistema.

(...)

Na extensa planilha de fls. 202 e seguintes, a Fiscalização cuidou de listar todos os valores alegadamente retidos e aqueles que foram confirmados, assim como, aqueles que não foram, mas em sede de impugnação a contribuinte não logrou êxito em comprovar nenhum valor adicional, na verdade nem tentou.

Em seu recurso, a recorrente discute questões inerentes ao reconhecimento do direito creditório, sintetizadas a seguir:

1. inicialmente, de maneira geral, enfatiza a existência do crédito tributário e aponta que seria irrelevante a confirmação das retenções em DIRF; que a fonte pagadora e a recorrente teriam cometido erros materiais; e defende a prevalência da verdade material;
2. destaca que teriam sido consideradas apenas as retenções na fonte confirmadas nas DIRF dos tomadores de serviço com o código 3280, de modo que foram glosados tanto o IRRF referente aos contratos pré-estabelecidos, o relativo a como parte dos contratos a custo operacional;
3. aponta que as glosas efetuadas decorreram de duas situações: (i) ausência de confirmação (genérica) pela fonte pagadora de parte dos créditos em DIRF e erro na identificação da competência do crédito; (ii) ausência de confirmação da retenção em DIRF com expressa menção ao código 3280, tendo sido declarado pelo tomador o desconto em código diverso por equívoco (exemplo código 1708).

Cabe fazer algumas considerações sobre o IRRF relativo aos códigos de receita 3280 – Remuneração de Serviços Pessoais Prestados por Associados de Cooperativas de Trabalho (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992) e 1708 – Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica (art. 52 da Lei nº 7.450, de 1985), com base em informações extraídas do Mafon 2005⁹, atualizado até março de 2005, aplicando-as ao caso em exame.

⁹ Mafon 2005 - <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirf/arquivos-mafon/mafon2005.pdf>

Em relação à retenção na fonte efetuada no código de receita 3280 – Remuneração de Serviços Pessoais Prestados por Associados de Cooperativas de Trabalho (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992), destaca-se:

- a) compete à fonte pagadora a retenção do IRRF à alíquota de 1,5% sobre importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição;
- b) o imposto retido poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda;
- c) a época dos fatos, o regime de tributação estava previsto no art. 652 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), transcrito a seguir, que corresponde ao art. 719 do Decreto nº 9.580 (RIR/2018):

Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64).

§1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §1º).

§2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §2º).

- d) no momento da transmissão do PER/DCOMP nº 25246.52596.161009.1.3.05-7040 estava vigente a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que assim dispunha sobre a compressão do crédito de IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhados:

Art. 41. O crédito do IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada poderá ser por ela utilizado, durante o ano-calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados.

§ 1º O crédito mencionado no caput que, ao longo do ano-calendário da retenção, não tiver sido utilizado na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados aos cooperados ou associados poderá ser objeto de pedido de restituição após o encerramento do referido ano-calendário, bem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º A compensação de que trata o caput e o § 1º será efetuada pela cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada na forma prevista no § 1º do art. 34.

- e) registre-se que a compensação declarada está regulamentada no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, no art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, no art. 48 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012, no art. 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 e no § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim, estão sujeitas à incidência do IRRF – código de receita 3280, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativa de trabalho médico relativas a serviços pessoais prestados por seus associados. O crédito da retenção deve ser compensado pela cooperativa de trabalho médico com IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados. O crédito de IRRF remanescente pode ser objeto de pedido de restituição, nos moldes formulados pela recorrente nos presentes autos, desde que a cooperativa comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições legais.

De forma diversa, estão sujeitas ao IRRF referente ao código 1708 – Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica (art. 52 da Lei nº 7.450, de 1985), as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de natureza profissional. Tal situação se aplica às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, relativas a contratos pactuados na modalidade de “pré-pagamento” que estipulem valores fixos de remuneração, independentemente da utilização dos serviços pelos usuários da contratante.

Logo, tais retenções (código de receita 1708) são atinentes a ato não cooperado e estão sujeitas ao regime de tributação de natureza de antecipação, podendo ser deduzidos do devido no encerramento do período de apuração. E, por essa razão, não se incluem nos procedimentos especiais previstos no art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995.

Dando prosseguimento à análise, conforme relatado, a contribuinte declarou no PER/DCOMP direito creditório no montante de **R\$ 1.333.760,91**. O **Despacho Decisório** homologou parcialmente as compensações declaradas por ter sido confirmado crédito no valor de **R\$ 592.597,45**, decisão mantida no Acórdão da DRJ.

No caso dos autos, a contribuinte apresentou conjunto probatório no intuito de demonstrar seu direito somente em sede de Recurso Voluntário.

Conforme já tratado em item próprio deste Acórdão, tais documentos não foram conhecidos, por ter ficado caracterizada a preclusão do direito da contribuinte produzir provas em sede recursal.

Dessa forma, não há mais o que ser apreciado por esta instância julgadora.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO por **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(voto de Andréia Lúcia Machado Mourão)