



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.915202/2012-95
ACÓRDÃO	1102-001.409 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ULTRAGAZ S A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

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

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

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

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

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM SALDOS

NEGATIVOS ANTERIORES, PENDENTES DE JULGAMENTO OU NEGADAS DEFINITIVAMENTE PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. EFEITO VINCULANTE DA SÚMULA CARF Nº 177.

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

A compensação regularmente declarada, cujos débitos sejam confessados, extingue crédito tributário e equivale a pagamento, inclusive, para fins de composição de saldo negativo de IRPJ ou CSLL. A pretensão do Fisco de glosar do saldo negativo utilizado as compensações de estimativas registradas pelo contribuinte é ilegal e gera “bis in idem” sobre o mesmo débito tributário, relevando-se indevida a redução do saldo negativo pelo interessado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pela contribuinte, levando em consideração o teor da Súmula vinculante CARF nº 177 e o montante de estimativas declaradas em DIPJ e confessadas através de DCOMP, inclusive as estimativas objeto de depósitos judiciais, além das provas juntadas no recurso voluntário e as informações constantes nos autos, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade da interessada, retomando-se o rito processual. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 1102-001.406, de 18 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.926307/2011-99, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade pela qual a contribuinte requereu compensação de crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ/CSLL, negando a homologação das compensações, nos seguintes termos:

DESPACHO DECISÓRIO

No curso da análise do direito creditório, foram detectadas inconsistências, objeto de termo de intimação, não saneadas pelo sujeito passivo.

Dessa forma, de acordo com as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de crédito demonstradas no PER/DCOMP é insuficiente para comprovar sequer a quitação do imposto de renda devido, não há direito creditório a ser reconhecido.

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ [...]

Somatório das parcelas de crédito demonstradas no PER/DCOMP: R\$ [...]

Imposto devido: R\$ [...]

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP: [...]

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até [...].

(...)

A instância de piso manteve o despacho decisório e a denegação do direito creditório.

Inconformada, a parte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, alegando que o processo decorre do não reconhecimento do saldo negativo de períodos em que houve estimativas compensadas através de DCOMPs e também mediante depósitos judiciais.

Esclarece ainda que *“temos no presente caso duas principais discussões a serem enfrentadas: (i) uma que diz respeito à estimativas não reconhecidas e a influência em cascata de períodos anteriores; (ii) outra, que está inserida na peculiaridade do depósito judicial realizado pela Recorrente, que em verdade trata-se de tributo incontroverso depositado para realização de compensação "judicial" com créditos pleiteados no objeto do Mandado de Segurança”*.

Diante desse cenário, suscita:

- a) Preliminar de sobrestamento do feito, para que o julgamento dos processos administrativos onde se discutem as estimativas sejam apreciados em conjunto, bem como para que os montantes depositados em Mandado de Segurança repercutam na formação do presente saldo negativo.
- b) Prejudicial de decadência do alegado lançamento, sob o fundamento do art. 150, § 4º, do CTN.
- c) Impossibilidade de se considerar estimativas mensais não homologadas na esfera administrativa, ante a hipótese de dupla cobrança;
- d) Possibilidade de reconhecimento dos pagamentos de estimativas mediante os depósitos judiciais realizados.
- e) Legitimidade do saldo negativo, ante a compensação de estimativas com créditos oriundos de saldo negativo de IRPJ e CSLL;
- f) Necessidade de baixa em diligência, em respeito à ampla defesa, por alegada arbitrariedade da glosa dos valores constantes de sua DIPJ, relacionadas às vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais;
- g) Necessidade de busca da verdade material, com fundamento no art. 142 do CTN, que exigiria da administração tributária o aprofundamento sobre os créditos reclamados;
- h) Glosa indevida por presunção, sob o pretexto de que haveria indireto lançamento tributário.

Por fim, apresenta petição em que reitera as razões recursais e apresenta precedentes do CARF que entende favoráveis à sua defesa.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para conhecê-lo. Registre-se que a contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 30/04/2015 (quinta-feira), tendo o prazo final findado em 30/05/2015 (sábado), ficando prorrogado até o primeiro dia útil seguinte (01/06/2015 – segunda-feira), data do protocolo do recurso (e.fls. 5204).

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A recorrente suscita prejudicial de mérito relacionada à pretensa ocorrência de decadência, sob o argumento de que, “*transcorridos*

aproximadamente 10 anos do fato gerador, a Autoridade Fiscal desconsiderou, por completo, a apuração realizada”.

Inexiste decadência no caso em apreço, uma vez que as DCOMPs foram transmitidas em agosto/2007 (fato incontroverso, conforme e.fls. 2/17) e a parte foi intimada do Despacho Decisório em maio/2011 (vide AR e.fls. 26), portanto, dentro do prazo legal de 5 anos.

A parte entende que a administração tributária realizou um *lançamento indireto* ao analisar o saldo negativo do ano-calendário de 2002, porém, não é essa a realidade. Com efeito, não se pode confundir a extinção do direito do Fisco lançar tributos, decorrente do fenômeno da decadência para constituição de crédito tributário, com a homologação tácita que decorre de pedidos de restituição ou declaração de compensação.

No caso de DCOMPs, não há decadência do direito ao lançamento, pois o direito creditório pertence ao contribuinte. O ônus da administração tributária consiste em analisar a liquidez e certeza do crédito vindicado, sob pena de considerar-se tacitamente homologada a compensação, caso o Fisco silencie por 5 anos, contados da entrega da declaração.

Aliás, isso é expressamente previsto no § 5º do art. 74 da Lei 9430/96, que assim regula a matéria:

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.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Não seria lógico admitir que a contagem do prazo para homologação tácita ocorresse desde o ano-calendário que formou o pretendido saldo negativo (no caso dos autos, havido em 2002), pois isso retiraria do Fisco a possibilidade de analisar adequadamente o pedido, caso o mesmo fosse apresentado, por exemplo, no último dia. Evidentemente, o prazo de análise se conta do pedido de crédito, devendo a administração pública verificá-lo desde sua origem.

Assim, afasto a ocorrência da homologação tácita, equivocadamente tratada pela recorrente como prejudicial de decadência.

Preliminar de sobrestamento do feito

A parte requer o sobrestamento do processo, a fim de que se aguarde o julgamento dos processos administrativos onde se discute a procedência das estimativas compensadas, assim como que se aguarde o julgamento do Mandado de Segurança 2005.61.00.022700-5, que pretensamente trata de compensação de estimativas.

Penso que a solução do presente caso não demanda sobrestamento.

No que concerne a conexão com os demais processos administrativos de estimativas compensadas, a questão se encontra definitivamente resolvida por força da aprovação da Súmula CARF nº 177, aprovada em 16/08/2021, a qual possui efeito vinculante perante este Colegiado, a qual disciplina que:

Súmula CARF nº 177. Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021)

Penso que a matéria está pacificada, por expressa necessidade de aplicação da Súmula CARF nº 177, inexistindo razões para suspensão do feito em relação a essa matéria administrativa.

Em relação aos créditos citados no citado Mandado de Segurança 2005.61.00.022700-5, a solução deve ser idêntica, uma vez que também passam por procedimento administrativo onde houver confissão do débito, podendo ser exigidos independentemente do resultado da ação judicial. Tais razões serão melhor apreciadas na análise de mérito, portanto, deixo para apreciá-las de forma analítica no momento oportuno.

Portanto, inexistem razões para qualquer sobrestamento ou julgamento conjunto.

RAZÕES DE MÉRITO

Conforme tratado no item anterior, aplica-se ao caso dos autos a Súmula CARF nº 177, aprovada em 16/08/2021, com efeito vinculante, assim ementada:

Súmula CARF nº 177. Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021)

Assim, o argumento da DRJ que afastou o crédito das estimativas compensadas administrativamente na formação do saldo negativo do tributo deve ser superado.

Aliás, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2018 tratou das declarações de compensação transmitidas até 31/05/2018 (considerando que a Lei nº 13.670/2018 passou a vedar a compensação de débitos relativos às estimativas), confirmando o entendimento de que é irrelevante se as estimativas confessadas e compensadas em DCOMP foram ou não homologadas, devendo integrar o saldo negativo de IRPJ ou CSLL, nesses termos:

10. Na hipótese da Dcomp não homologada, a situação a ser vista deve ser a retratada em 31 de dezembro do ano-calendário em curso, pois é nesta data que ocorre o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL.

10.1. Assim, salvo a situação de ser considerada não declarada a Dcomp, extinto está o débito a título de estimativa, sob condição resolutória. Portanto, a estimativa pode ser deduzida do total do tributo devido, ou mesmo compor saldo negativo. Eventual não homologação em decisão definitiva deverá ser objeto de cobrança.

10.2. Destaque-se que se o despacho decisório não homologou a compensação antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, tornando-se definitivo em 31 de dezembro, não há formação do crédito tributário nem, como corolário lógico, a sua extinção. Afinal, como ainda não se configurou o fato jurídico tributário nem a conversão das estimativas em tributo, não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL. Deve-se, portanto, proceder de acordo com o disposto nos arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 2014.

10.3. Se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data, mas objeto de manifestação de inconformidade, e este está pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996). Pouco importa o que vai ocorrer depois, pois em 31 de dezembro do corrente ano ocorrem três situações jurídicas concomitantes: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31 de dezembro; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação.

10.4. Evidentemente, se o sujeito passivo que teve a Dcomp não homologada antes do dia 31 de dezembro apresentar a manifestação de inconformidade e não incluir a estimativa na apuração do tributo e, portanto, não a considerou no tributo devido ou na composição do saldo negativo, o valor a ela correspondente deixa de ser devido. Logo, a manifestação de inconformidade se delimita ao direito creditório não homologado.

11. É por isso que não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido. E se as estimativas compuserem o saldo negativo do IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL, estes tornam-se direito creditório a ser reconhecido caso o tributo devido, após o ajuste, seja inferior às estimativas compensadas. Vide acórdão do CARF neste mesmo diapasão:

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR COMPENSAÇÕES ANTERIORES. POSSIBILIDADE. A compensação regularmente declarada, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo. Na hipótese de não homologação da compensação que compõe o saldo negativo, a Fazenda poderá exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, através de Execução Fiscal. A glosa do saldo negativo utilizado pela ora Recorrente acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito, tendo em vista que, de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de IRPJ não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem. (Acórdão nº1401-002.876, Rel. Claudio de Andrade Camerano, 16/8/2018)

11.1. Ressalte-se que esse crédito do sujeito passivo é líquido e certo para os fins do disposto no art. 170 do CTN. Se a estimativa é uma obrigação certa sua, também deve ser tido como certo o saldo negativo por ela formado. Afinal, não se pode negar o efeito que é próprio à estimativa, que existe em conformidade com o direito.

Portanto, devem ser reconhecidos os créditos decorrentes das estimativas confessadas administrativamente em processos de DCOMP.

Em relação aos créditos citados no citado Mandado de Segurança 2005.61.00.022700-5, a solução deve ser idêntica, uma vez que também passam por procedimento administrativo onde há confissão do débito, podendo ser exigidos independentemente do resultado da ação judicial.

Na hipótese de ser julgada desfavorável à contribuinte, os créditos de PIS/COFINS vindicados judicialmente para quitar outros tributos não serão reconhecidos e os depósitos serão convertidos em favor da União, quitando as estimativas. Caso seja favorável à interessada, os mesmos créditos de PIS/COFINS serão reconhecidos definitivamente como indébito tributário e, com isso, haverá a compensação com os débitos de estimativas.

Não há prejuízo a qualquer das partes e a extinção das estimativas estão asseguradas, uma vez que se encontram confessadas em DCOMP e declaradas na DIPJ da contribuinte (vide e.fls. 57/112).

Portanto, pela mesma inteligência da Súmula CARF 177, reconheço as estimativas efetivamente confessadas e compensadas com os créditos objeto da citada ação judicial para formar o saldo negativo em análise.

DAS GLOSAS

A parte controverte em seu recurso a glosa dos créditos que afetaram a formação do saldo negativo de CSLL no ano-calendário de 2002, os quais constam da DIPJ na Ficha 06A (vendas canceladas, devoluções e descontos

incondicionais), que totalizam R\$ 523.935.499,08, e na Ficha 09-A (reversão dos saldos das provisões não dedutíveis), no montante de R\$ 26.877.551,33, que não foram justificados perante a administração tributária, ainda que a parte tenha sido intimada para tanto.

Quanto às vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais

A administração tributária intimou a contribuinte a comprovar as deduções da Ficha 06A, sem que a empresa tenha apresentado à época nenhuma informação baseada em provas, limitando-se a apresentar planilha resumida com os totalizadores, sem estar acompanhada de nenhum documento contábil ou fiscal, fato que ensejou a DRJ a manter a glosa.

No Recurso Voluntário, a contribuinte apresenta novamente o totalizador dos créditos e, pela primeira vez, anexou documentos contábeis com a informação de que *“as contas 312201, 312202, 313101, 313201 e 313202 foram geradas e disponibilizadas em formato Excel (DOC.06). No que diz respeito à conta 312101, o arquivo foi gerado em ‘bloco de notas’, pois a quantidade de lançamentos é tamanha, que inviabilizou a geração em formato Excel (DOC.0)7”*. Tais documentos encontram-se acostados ao recurso e repousam às e.fls. 249/256 e 307/5132), listados em formato digital.

Quanto à reversão dos saldos das provisões não dedutíveis

Em relação a esse ponto, a contribuinte foi intimada a comprovar que não houve efeitos fiscais na exclusão equivocada da Ficha 09A – linha 25 – da “reversão dos saldos das provisões não dedutíveis” no valor de R\$ 26.877.551,33, uma vez que a Ficha 06A, linha 29, que trata da “reversão dos saldos das provisões operacionais”, informa apenas o valor de R\$ 1.636,80. A interessada apresentou à época duas planilhas, sem juntar ou controverter nenhum documento contábil, levando a DRJ a manter a denegação do crédito.

Consta do Recurso Voluntário as explicações posteriores da contribuinte, a saber:

Para a rubrica destacada na linha 25 da Ficha 09A, cumpre informar que a empresa adota a prática de controle das Provisões pelos saldos das Contas Patrimoniais. Essas provisões são ajustadas nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL e devidamente registradas na Parte B do LALUR.

Com base nesse procedimento, em dezembro de 2002, a empresa adicionou os saldos das contas de provisões registrados no Balanço Patrimonial da Companhia, bem como reverteu os valores adicionais no ano de 2001, que constavam na Parte B do LALUR, conforme documento anexo (DOC.08).

Cabe ressaltar que, especificamente em relação ao ano de 2002, a empresa efetuou a reversão de parte do saldo de Provisão de PIS e COFINS, constante na Parte B do LALUR, no montante de R\$ 21.416.105,79, que não se refere apenas ao saldo contábil de Dezembro/01, mas de valores adicionados em anos anteriores. Isso porque a empresa ingressou com uma Ação Judicial para questionamento dos efeitos da Lei 9.718/98 e ofereceu à tributação ao longo dos anos os valores que deixaram de ser recolhidos, por conta dessa Medida Judicial.

Nesse mesmo ano, a empresa aderiu à anistia à época e desistiu de parte da Ação Judicial em que questionava o aumento da alíquota de COFINS de 2% para 3%, efetuando o pagamento desses valores no mês de novembro/02, conforme se depreende dos documentos acostados (DOC.09).

Os pagamentos de PIS e COFINS efetuados nessa data também englobaram a desistência de outra Ação Judicial em que a empresa questionava o PIS e a COFINS Substituição Tributária.

Foi anexado ao recurso o “*demonstrativo das exclusões das bases de IR e CS*” (e.fls 5133/5142), com cópia do LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real, onde se verificam os apontamentos contábeis destacados no recurso da contribuinte. Juntaram-se também:

- a) Comprovantes de arrecadação no período (e.fls. 5143/5203);
- b) Livros razões contábeis (e.fls. 307/316);
- c) Livros razões analíticos (e.fls. 317/394);
- d) Bloco de notas (e.fls. 395/5132);

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE

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

Verifica-se o esforço probatório tardio da parte em apresentar documentos contábeis, que não foram analisados pela administração tributária em tempo algum, mas que agora sobrevivem quando do acesso ao CARF. Há a firme intenção de demonstrar o direito creditório, com milhares de páginas de documentos e arquivos eletrônicos juntados em mídia digital, cujo registro consta dos autos.

A legislação processual que versa sobre ônus probatório do interessado em instruir o feito administrativo fiscal com os elementos necessários à comprovação de suas alegações determina, como regra geral, que “*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual*” (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72), estabelecendo como exceções as hipóteses de

impossibilidade de apresentação oportuna, a existência de fato ou direito superveniente, ou que a prova destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

De forma complementar, a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, disciplina que *“O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”* (art.38), como forma de assegurar a ampla defesa e, entretanto, referendar a busca de uma verdade materialmente demonstrável, opondo-se a pretextos formalísticos que dificultem ou inviabilizem a realização dessa finalidade. Por isso mesmo, o § 2º do citado dispositivo estatui, categoricamente, que *“Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”*.

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

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

Considera-se, pois, que o processo administrativo tributário há de ser pautado pelo formalismo moderado, a fim de assegurar que documentos eventualmente juntados aos autos após a impugnação possam ser

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

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

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

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

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

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

“error in iudicando” nas suas conclusões, acarreta o não conhecimento do recurso por ausência de pressuposto extrínseco de admissibilidade pertinente a regularidade formal.

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

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

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

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

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

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância.

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) deste Conselho no julgamento do Acórdão nº 9101002.781, nos autos do Processo Administrativo nº 14098.000308/2009-74, em sessão de 06/04/2017, veja-se: RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999. (Acórdão nº 1002-000.832 - 1ª Seção / 2ª TE - Sessão de 8 de outubro de 2019)

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

Os documentos anexados ao Recurso Voluntário estão conectados objetivamente com as razões de defesa e foram por ela controvertidas na instância singular, porém, deixou-se de analisá-los anteriormente pela inércia do próprio contribuinte em apresentar os elementos ora acostados. Não obstante, pelos argumentos indicados e precedentes do colegiado, não há óbice para a consideração jurídica dos anexos recursais, em prestígio à ampla defesa e proporcionalidade da medida, razão pela qual afasto a preclusão consumativa e acolho o pleito da recorrente para acatar a análise dos documentos juntados extemporaneamente. (Acórdão nº 1401002.163 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

DO RETORNO PARA REAPRECIÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO PELA DRF

Considero admissível que a apresentação de elementos de prova capazes de controverter a existência do crédito reclamado, notadamente as informações fiscais e contábeis do contribuinte, são elementos suficientes ao aprofundamento da análise do direito creditório objeto do processo.

Com efeito, mais vale investigar a existência de um direito a admitir o enriquecimento sem causa, razão pela qual o retorno dos autos à instância de origem permitirá à autoridade administrativa validar ou não a existência do crédito, dessa vez, cotejando os dados retificados e/ou apresentados posteriormente, juntamente com os demais elementos acostados aos autos, sem prejuízo de outros que o contribuinte entenda conveniente apresentar.

Tal medida atende ao princípio da proporcionalidade, por se tratar de medida *necessária* à preservação do direito reclamado sem as travas formais que trouxeram o processo a julgamento neste Colegiado, *adequada* ao correto alcance da legalidade e *justa* para que não se gere benefício que o contribuinte não tenha ou prejuízo que favoreça os cofres públicos sem motivos.

O CARF tem inúmeros precedentes neste sentido, a saber:

PER/DCOMP. ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. Comprovado o erro de fato no preenchimento da DCTF com a sua posterior retificação, com base em documentos hábeis e idôneos, há que se acatar a DIPJ e a DCTF para fins de comprovar a liquidez e certeza do crédito oferecido para a compensação com os débitos indicados na PER/DCOMP eletrônica pela Unidade Local Competente. (Acórdão nº 1201002.989–2ªCâmara/1ªTurmaOrdinária Sessão de 12dejunhode2019)

POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DCTF. AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO CONTIDA NA IN RFB Nº 1.110/10. A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110/2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios, termos do Parecer Normativo Cosit nº 2/15. SUPERAÇÃO DE ÓBICES QUE LEVARAM AO INDEFERIMENTO DO PLEITO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO. REINÍCIO DO PROCESSO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO. Superados os óbices que levaram ao indeferimento da compensação, o recurso deve ser parcialmente provido para que o exame de mérito do pedido seja reiniciado pela unidade origem mediante prolação de novo despacho decisório, devendo ser considerada em sua análise a DCTF retificadora. (Acórdão nº 1003-001.415 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária Sessão de 04 de março de 2020)

PER/DCOMP. ERRO DCTF. DIPJ RETIFICADORA ANTES DA APRECIAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. Não subsiste o ato de não-homologação de compensação que deixa de ter em conta informações prestadas espontaneamente pelo sujeito passivo em DIPJ e que confirma a existência do indébito informado na DCOMP. Recurso Voluntário conhecido e parcialmente provido. (Acórdão nº 1301-004.538 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 17 de junho de 2020)

POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DCTF. AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO CONTIDA NA IN RFB Nº 1.110/10. A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110/2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios, termos do Parecer Normativo Cosit nº 2/15. SUPERAÇÃO DE ÓBICES QUE LEVARAM AO INDEFERIMENTO DO PLEITO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO. REINÍCIO DO PROCESSO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO. Superados os óbices que levaram ao indeferimento da compensação, o recurso deve ser parcialmente provido para que o exame de mérito do pedido seja reiniciado pela unidade origem mediante prolação de novo despacho decisório, devendo ser considerada em sua análise a DCTF retificadora. (Acórdão nº 1003-001.415 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária Sessão de 04 de março de 2020)

COMPENSAÇÃO. DCTF. RETIFICAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE ANÁLISE DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. DESPACHO COMPLEMENTAR. A retificação da DCTF depois de o contribuinte ter sido intimado do despacho decisório é possível, mediante a apresentação de documentos comprobatórios do erro cometido no seu preenchimento. Os autos deverão retornar à unidade de origem para que proceda à verificação da certeza e liquidez

do crédito tributário pleiteado, com emissão de despacho decisório complementar, e retomada do rito processual de praxe. (Acórdão nº 1301-004.607 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 18 de junho de 2020)

Penso que a solução é adequada e preserva o interesse público, a vedação ao enriquecimento sem causa, à proporcionalidade e a busca pela verdade material.

Ressalte-se, ainda, que o fato da administração tributária e a DRJ não terem apreciado os elementos de prova trazidos tardiamente aos autos exige o retorno dos autos para que assim o faça, a fim de evitar supressão de instância à própria Fazenda Pública. Uma vez que a análise do crédito seja realizada de forma plena, com todos os elementos só agora conhecidos, o direito creditório poderá ser adequadamente apreciado.

Ante o exposto, conheço do presente Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pela contribuinte, levando em consideração o teor da Súmula vinculante CARF nº 177 e o montante de estimativas declaradas em DIPJ e confessadas através de DCOMP, inclusive as estimativas objeto de depósitos judiciais, além das provas juntadas no recurso voluntário e as informações constantes nos autos, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade da interessada, retomando-se o rito processual.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pela contribuinte, levando em consideração o teor da Súmula vinculante CARF nº 177 e o montante de estimativas declaradas em DIPJ e confessadas através de DCOMP, inclusive as estimativas objeto de depósitos judiciais, além das provas juntadas no recurso voluntário e as informações constantes nos autos, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade da interessada, retomando-se o rito processual.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator