



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.929524/2009-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.897 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2024  
**Recorrente** DOW BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

**MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.**

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

**COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DE RECOLHIMENTOS.**

É lícito o reconhecimento de direito creditório reclamado em DCOMP que decorra de pagamento de tributo no exterior relativo a lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil, para compensação com IRPJ e CSLL.

Os requisitos formais para comprovação dos tributos pagos no exterior, relacionados à consularização, notarização e registro cartorário de documentos de arrecadação estrangeiros, podem ser dispensados quando comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado, mercê da aplicação do art. 16, § 2º, inciso II da Lei 9.430/96.

**DECLARAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA.**

Tendo sido constatado que o pagamento integral do tributo se deu antes de sua declaração, há que se aplicar o instituto da denúncia espontânea. Intelecção do REsp nº. 962.379/RS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 pelo contribuinte, nos termos do voto do relator, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão

complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n.º **16-47.344**, proferido pela 4ª Turma da DRJ/SP1 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

Trata o presente processo de Pedido de Restituição e Declarações de Compensação eletrônicos (PER/DCOMPs) tendo como origem de crédito o saldo negativo de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica, apurado no ano-calendário de 2003 (01/01/2003 a 31/12/2003), exercício de 2004 – SNIRPJ-AC2003-EX2004.

O valor do SNIRPJ apontado no PER/DCOMP, com demonstrativo do crédito é R\$16.991.612,16.

Os seguintes PER/DCOMPs foram objeto do despacho decisório de fl. 21:

<u>DCOMP</u>	
11247.00989.300604.1.3.02-0150	09553.59202.250906.1.7.02-3233
30278.16156.150904.1.3.02-8701	24504.76888.111104.1.3.02-5028
<u>PER</u>	
20179.85602.211207.1.2.02-1572	

Da leitura do despacho decisório, verifica-se que na DIPJ/2004 foi informado o valor original de saldo negativo de R\$16.991.612,16, mas resultou da análise que o valor do saldo negativo disponível seria de R\$6.993.786,84.

As parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP foram demonstradas no despacho decisório conforme abaixo:

Parc. Crédito	IR Exterior	Retenções Fonte	Pagamentos	Estim. Comp. SNPA	Estim. Parceladas	Dem. Estim. Comp.	Soma Par. Créd.
Per/Dcomp	509.580,08	16.956.707,25	7.848.670,24	2.801.817,80	0,00	0,00	28.116.775,37
Confirmadas	0,00	7.967.630,35	2.202.037,06	2.801.817,80	0,00	0,00	12.971.485,21

As razões detalhadas da glosa que constam do sistema WEB (“Para informações complementares da análise de crédito, identificação dos PER/DCOMP objeto da análise,

detalhamento da compensação efetuada, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), na opção Serviços ou através de certificação digital na opção e-CAC, assunto PER/DCOMP Despacho Decisório.”), conforme citado no corpo do despacho decisório, campo “3Fundamentação, Decisão e Enquadramento

Legal”, são as que se seguem, em resumo:

I) Quanto ao Imposto de Renda Pago no Exterior

a) Não comprovação do pagamento no exterior do Imposto de Renda, no montante de R\$509.580,08.

II) Quanto ao IRRF

a) Não confirmação ou confirmação parcial das seguintes parcelas de IRRF:

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
01.522.368/0001-82	5273	2.929.471,50	0,00	2.929.471,50	RCNOT
04.259.490/0001-04	1708	21.326,56	19.507,44	1.818,84	RCD
11.699.378/0001-41	1708	21.110,18	19.311,44	1.798,84	RCD
13.565.502/0001-01	1708	50.404,16	37.003,95	13.400,21	RCD
13.565.502/0001-01	3426	244.748,32	0,00	244.748,32	RFNC
15.255.680/0001-61	3426	4.221.668,64	28.856,76	4.192.811,88	RCOPT
47.180.625/0001-46	1708	24.664,12	22.587,50	2.076,62	RCD
53.877.627/0001-91	1708	183.437,29	166.649,92	16.787,37	RCD
56.097.892/0001-45	8468	1.462,84	0,00	1.462,37	RCNOT
60.701.190/0001-04	5273	700.782,71	0,00	700.782,71	RCNOT
61.416.129/0001-70	1708	158.951,87	145.804,57	13.147,30	RCD
61.472.676/0001-72	5273	753.385,75	0,00	753.385,75	RCNOT
67.632.430/0001-05	3426	117.384,82	0,00	117.384,82	RCNOT
	<b>TOTAL</b>	<b>9.428.798,76</b>	<b>439.721,86</b>	<b>8.989.076,90</b>	

RCNOT – Receita correspondente não oferecida à tributação

RCD – Retenção comprovada em DIRF RFNC – Retenção na fonte não comprovada

RCOPT – Receita correspondente oferecida parcialmente à tributação

III) Quanto às estimativas deduzidas na apuração anual, tem-se que do valor pago por meio de DARF, somente confirmou-se como estando disponível o montante de R\$2.202.037,06, do DARF no valor total de R\$7.848.670,24, arrecadado em 30/04/2003, relativo ao período de apuração de 31/03/2003. Restou não confirmado o valor de R\$5.646.633,18.

A Interessada tomou ciência do despacho decisório em 28/04/2009 (fl. 22) e trouxe, por meio de manifestação de inconformidade (fls. 26/29) e documentos anexos (fls. 31/512), encaminhados pelo Órgão preparador (despacho à fl. 513), as seguintes alegações, em síntese:

A empresa cometeu um equívoco no preenchimento do PER/DCOMP n.º 11247.00989.300604.1.3.02-0150. O valor de R\$2.306.517,29 relativo à estimativa do mês de março foi quitado parcialmente com um DARF – de valor total igual a R\$7.848.670,24 -, usando-se o montante de R\$2.306.517,29. O restante foi liquidada por meio de outro DARF no valor de R\$104.480,23 (doc. 02).

Assim, o valor correto dos créditos em discussão deve ser R\$22.969.310,53 e não R\$28.116.775,37. Como o IRPJ devido no período é igual a R\$5.977.698,37, o saldo credor é igual a R\$16.991.612,16.

Para que não parem dúvidas acerca dos créditos, junta-se documentação robusta comprovante das operações de imposto de renda, antecipações com base na estimativa mensal durante o ano de 2003 e pagamentos efetivados em moeda corrente.

O despacho decisório ora discutido resume-se a declarar as parcelas não homologadas, sem contudo fundamentar as glosas, não deixando claro no que a Requerente necessita combater, como se verifica no caso da glosa da compensação do IR Retido no exterior, em relação ao qual não se verifica qual a razão da glosa, já que na DIPJ do exercício de 2004 foi apurado imposto devido e utilizado esse montante para compensação, assim como outras retenções ocorridas no ano de 2003.

As operações financeiras foram realizadas de acordo com a legislação e os informes de rendimentos fornecidos pelas Instituições Pagadoras seguem também em anexo. Da mesma forma, os documentos comprobatórios da realização e contabilização das operações SWAP seguem acostados, entretanto deixa de atacar os pontos controvertidos em sua essência por não haver no mencionado r. despacho decisório indicação dos mesmos.

Todavia, em caso de qualquer fundamentação doravante explanada nos

autos devem ser objeto de nova apreciação pela Requerente, deferindo-se para tanto os prazos previstos na legislação de regência do processo administrativo tributário.

Nesse sentido, cabe ressaltar que no processo administrativo, aplicam-se diversos princípios expressamente previstos em diferentes partes do texto constitucional, além de outros implícitos ou decorrentes daqueles, destacando-se o princípio da busca pela verdade material que:

"preceitua a necessidade do processo administrativo fiscal buscar e, principalmente permitir buscar, por meio de todas as provas e diligências necessárias a ocorrência ou não daquele fato gerador exigido através do lançamento tributário e contestado através da peça impugnatória. Isso significa que, não somente deve ser concedido ao contribuinte à faculdade e a possibilidade de produção de todas as provas necessárias à comprovação das alegações aduzidas na peça impugnatória, assim como deve a própria administração fiscal prover as diligências investigativas pertinentes, de modo a comprovar e a certificar da efetiva ocorrência do fato gerado e da legalidade do crédito tributário". (Marcos Elígio Gomes e Leonardo Pietro Antonelli - Curso de Direito Tributário Brasileiro, vol. 3).

Diante do exposto, solicita a Requerente seja recebida e processada a presente Manifestação de Inconformidade, de forma a reconhecer o crédito aqui pleiteado de forma integral para reconhecer o direito a restituição / compensação do mesmo.

Provará o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente a juntada de documentos adicionais que comprovem seu direito creditório, perícia, etc.

Em razão das provas juntadas e da necessidade de esclarecimentos no tocante ao IR pago no Exterior, o processo foi baixado em diligência ao Órgão de origem, por meio do despacho de fls. 525/528.

Por meio da Informação Fiscal de fls. 955/957, a Autoridade Administrativa externou suas conclusões e abriu prazo para manifestação da Interessada.

A ciência do despacho ocorreu de forma eletrônica por decurso de prazo (fl. 959) em 02/04/2013.

Às fls. 979/1029, a Interessada apresentou resposta à Termo de Intimação recebido em 19/03/2013, trazendo documentos relativos ao Imposto Pago no Exterior, arguindo se tratar "...de comprovantes do imposto pago no exterior em conformidade com o disposto no artigo 395, parágrafos 2º e 5º do Decreto 3000/99, conforme anexos A (impostos pagos no Chile) e B (Impostos pagos na Venezuela)."

Em sessão de 07 de junho de 2013, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

IR PAGO NO EXTERIOR. NÃO ATENDIMENTO DOS QUESITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovado o atendimento dos quesitos legais que autorizam a dedução do IR que teria sido pago no exterior, glosa-se os valores deduzidos na demonstração do imposto de renda a pagar constante da DIPJ.

SALDO NEGATIVO. IRRF. RETENÇÃO. OFERECIMENTO DAS RECEITAS. COMPROVAÇÃO.

Deve ser considerado no cômputo do saldo negativo de IRPJ, apurado em 31/12, o valor do IRRF confirmado pela autoridade diligenciante como efetivamente retido e com o oferecimento à tributação da receita correspondente na apuração do lucro, na DIPJ apresentada.

ESTIMATIVA PAGA. MULTA DE MORA DEVIDA. NÃO RECOLHIMENTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Tendo a interessada recolhido o valor da estimativa devida em atraso sem o acréscimo da multa de mora, deve-se imputar o pagamento de forma a considerá-la, reduzindo o valor efetivamente pago a ser levado em conta como dedução na apuração do saldo negativo de IRPJ.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que sustenta que a decisão deve ser reformada na parte em que não foi reconhecida a compensação do imposto pago no exterior, bem como no que tange a realização de denúncia espontânea relativo à estimativa mensal de março de 2003, nos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

## **Admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

**Mérito**

Conforme relatado, extrai-se do despacho decisório que a negativa de crédito decorreu de diversas razões

**3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL**

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a epuração do saldo negativo, verificou-se:

PARC. CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	509.580,08	16.956.707,25	7.848.670,24	2.801.817,80	0,00	0,00	28.116.775,37
CONFIRMADAS	0,00	7.967.630,35	2.202.037,06	2.801.817,80	0,00	0,00	12.971.485,21

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 16.991.612,16

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 22.969.310,53

IRPJ devido: R\$ 5.977.698,37

Valor do saldo negativo disponível - (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido)

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 6.993.786,84

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 11247.00989.300604.1.3.02-0150

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

09553.59202.250906.1.7.02-3233 30278.16156.150904.1.3.02-8701 24504.76888.111104.1.3.02-5028

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP:

20179.85602.211207.1.2.02-1572

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2009.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
10.694.646,23	2.138.929,23	6.913.363,51

Para informações complementares da análise de crédito, identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, detalhamento da compensação efetuada,

verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), na opção Serviços ou através de

certificação digital na opção e-CAC, assunto PER/DCOMP Despacho Decisório.

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de

1996. Art. 5º da TN SRF 600, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Após a decisão de DRJ tem-se o seguinte panorama:

	Valor declarado no PER/DCOMP	Total Reconhecido	Valor Não Reconhecido
IR Exterior	509.580,08	-	509.580,08
Retenções Fonte	16.956.707,25	16.954.882,12	1.825,13
Estimativa-pagamentos	2.306.517,53	2.291.810,05	14.707,48
Estimativa Compensações	-	2.801.817,80	-
<b>Total</b>	<b>22.574.622,66</b>	<b>22.048.509,97</b>	<b>526.112,69</b>

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reconhece que equivocadamente, compensou a maior, resultando em compensação indevida de R\$ 123.725,30 (cento e vinte mil setecentos e vinte e cinco reais e trinta centavos) do valor de R\$ 509.580,08 (quinhentos e nove mil quinhentos e oitenta reais e oito centavos) informado. De sorte que contesta apenas R\$ 385.854,78 (trezentos e oitenta e cinco mil oitocentos e cinquenta e quatro reais e setenta e oito centavos).

Relativamente à alegação do não atendimento aos requisitos previstos nos parágrafos 2º e 5º do art. 395 do RIR/1999, alega que juntou os documentos comprobatórios do imposto pago no Chile e na Venezuela, porém, a DRJ/SP, sob o singelo fundamento do não cumprimento de requisitos, sequer analisou os referidos documentos, desconsiderando o valor realmente pago no exterior e, assim, furtando-se à análise perfunctória dos fatos, ensejando o não reconhecimento do direito ao crédito discutido na presente demanda.

Vejam os que dispõe o art. 395/1999:

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da

prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 15).

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, § 1º).

§ 2º Para fins de compensação, **o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto** (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, § 2º).

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26, § 3º).

§ 4º Para efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação aos lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do § 10 do art. 394 (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso I).

§ 5º Fica dispensada da obrigação de que trata o § 2º deste artigo a pessoa jurídica que comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, **por meio do documento de arrecadação apresentado** (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso II).

§ 6º Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º).

§ 7º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999 (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 1º, § 5º).

§ 8º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória n.º 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º).

§ 9º Aplicam-se à compensação do imposto a que se refere o parágrafo anterior o disposto no caput deste artigo (Medida Provisória n.º 1.807-2, de 1999, art. 9º, parágrafo único).

No caso, a Recorrente juntou os comprovantes de arrecadação de retenção do imposto no país estrangeiro (Chile e Venezuela) que, por si só e nos termos do parágrafo 5º do Regulamento do Imposto de Renda, bastariam para o reconhecimento da compensação pretendida (Doc. 02).

No intuito de comprovar o até então alegado direito, a Recorrente junta o demonstrativo que detalha os lançamentos contábeis das receitas de serviços prestados e do Imposto de Renda retidos nos países estrangeiros (Doc. 03), bem como requer a juntada do

"Razão Analítico" (Doe. 04) e da DIPJ de 2003 e 2004, especificamente a Ficha 6A (Doe. 05), comprobatórios do cômputo desses valores na base de cálculo do imposto no Brasil.

Especificamente no que diz respeito aos limites da preclusão vis-à-vis o princípio da verdade material. Sobre o tema, já me manifestei em publicação escrita em coautoria com o amigo Caio Augusto Takano (**Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material**):

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

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

Vale lembrar, ainda, que o artigo 2º da Lei n. 9.784/99<sup>4</sup> amplia o rol de princípios constitucionais da Administração Pública contidos no artigo 37 da Constituição Federal<sup>5</sup>, fazendo menção expressa aos princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público.

No que tange aos critérios a serem observados nos processos administrativos, o artigo 2º, parágrafo único, X, da Lei n. 9.784/99<sup>6</sup> estabelece que deverá ser observado a garantia do direito à produção de provas. Sobre tal direito, cabe

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

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

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

<sup>4</sup> Lei n. 9.784/99: “Art. 2o A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

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

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

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

ressaltar, ainda, que o artigo 36 da Lei n. 9.784/99<sup>7</sup> prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não obstante o artigo 37 da Lei n. 9.784/99<sup>8</sup> estabeleça que, quando fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração, o interessado poderá declarar tal fato e solicitar que o órgão da Administração competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias. Não apenas se retirou um ônus do administrado, como também enfatizou a ideia de que todo ato público deve ser motivado e a prova dessa motivação cabe àquele quem o pratica.

Com relação ao momento de apresentação das provas no processo administrativo, o artigo 38 da Lei n. 9.784/99<sup>9</sup> determina que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. Assim, o referido dispositivo normativo não limita a apresentação de provas ao momento da impugnação, sendo expresso ao permitir a apresentação de provas em qualquer momento que anteceder à tomada de decisão pelo julgador administrativo. Trata-se de tomada de posição objetiva e expressa de reconhecer que as regras de preclusão da produção de provas no processo administrativo – seja qual for o seu âmbito – não é absoluta, cabendo mitigá-la sempre que a produção de provas extemporânea seja útil ao controle de legalidade do ato administrativo e, de outro lado, não implique tumulto processual ou prejuízo irreversível ao direito de defesa da outra parte.

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

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

(...)

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

(...)

---

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

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

<sup>9</sup> Lei n. 9.784/99: “Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.”.

No âmbito do processo administrativo tributário federal, o artigo 16, III, do Decreto n. 70.235/72<sup>10</sup> prevê que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mesma ideia encontra-se presente também na legislação de processo administrativo tributário de outros entes, como no Estado de São Paulo (art. 17 da Lei n. 13.457/09) no Município de São Paulo (art. 16 da Lei n. 14.107/05), razão pela qual as considerações que serão feitas a seguir, aplicam-se a todas as legislações de processo administrativo fiscal que contenham redação semelhante.

Com relação à disposição de que as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação, Marcos Neder e Maria Teresa Martinez Lopez assinalam que a concentração dos atos processuais em momentos específicos tem por objetivo proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo<sup>11</sup>.

O §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72<sup>12</sup> vai além ao determinar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação sob risco de preclusão caso o impugnante apresente prova em outro momento processual exceto nas seguintes hipóteses: (i) no caso de demonstração da impossibilidade de apresentação oportuna das provas, por motivo de força maior; (ii) no caso de fato ou direito superveniente; e (iii) no caso da prova ser destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nessas hipóteses, o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72<sup>13</sup> determina que quando da juntada de documentos probatórios após a impugnação, tal juntada deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre a ocorrência das hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72. Todavia, caso a decisão já tenha sido proferida, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância, conforme preceitua o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72<sup>14</sup>. Tal dispositivo normativo pode

<sup>10</sup> Decreto 70.235/72: “Art. 16. A impugnação mencionará:

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

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

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

<sup>12</sup> Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

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

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

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

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

<sup>13</sup> Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

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

<sup>14</sup> Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

também dar margem à interpretação de que as provas poderão ser apresentadas após a decisão de 1ª instância administrativa, mas tão somente nas hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

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

Eduardo Botallo critica o referido dispositivo normativo ao afirmar que a limitação por preclusão não condiz com a essência do processo administrativo tributário, que tem por fim a busca da verdade material<sup>15</sup>. Analisando o artigo 396 do antigo Código de Processo Civil<sup>16</sup>, cujo dispositivo equivalente no atual Código de Processo Civil seria o artigo 434<sup>17</sup>, referido autor destaca que a exigência nele contida se refere tão somente às razões e documentos que sejam pressupostos da causa, de modo que não haveria óbice à apresentação, a qualquer tempo, de outros documentos que comprovassem àquelas razões<sup>18</sup>.

No mesmo diapasão, Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Contrucci de Souza assinalam que a preclusão do direito à prova prevista no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 seria inconstitucional por ser incompatível com a verdade material, que se lastreia no princípio da legalidade<sup>19</sup>. Também Alberto Xavier entende que qualquer limitação ao direito à prova antes da decisão final de segunda instância administrativa afronta aos princípios da ampla defesa e da verdade material<sup>20</sup>.

Ao comparar a regra do Decreto n. 70.235/72 acerca da apresentação das provas no momento da impugnação e a regra do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, pelo qual as provas poderão ser apresentadas antes da tomada da decisão administrativa,

---

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

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

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

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

*Parágrafo único. Quando o documento consistir em reprodução cinematográfica ou fonográfica, a parte deverá trazê-lo nos termos do caput, mas sua exposição será realizada em audiência, intimando-se previamente as partes.*

Art. 435. *É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapô-los aos que foram produzidos nos autos.*

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

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

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

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

Eduardo Botallo assinala que o dispositivo legal possibilita provas apresentadas após a impugnação<sup>21</sup>.

Como decorrência de tal diferenciação de regras, Marcos Neder assinala que a regra do Decreto n. 70.235/72 é mais rígida<sup>22</sup>. Ainda na interpretação do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, Maria Teresa Martinez Lopez e Marcela Cheffer Bianchini destacam que tal dispositivo autoriza a juntada de documentos na fase instrutória e antes da tomada de decisão, que deve ser entendida como decisão de primeira instância administrativa, sendo que seria possível dizer ainda que a fase instrutória se encerraria com a impugnação, quando se instauraria a fase litigiosa ou processual<sup>23</sup>.

(...)

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

(...)

A Administração Tributária, no exercício de uma função pública e em sentido jurídico, tem o ofício de aplicar os mandamentos legais sobre situações concretas, no entanto, pelo princípio da verdade material, impõe-se que esta não fique adstrita às alegações ou provas trazidas aos autos pelas partes, devendo esta agir de ofício para determinar a produção de provas que entende necessárias à formação de sua convicção, quanto à ocorrência de determinado fato<sup>25</sup>.

Isso porque, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não basta que o órgão fiscal tome apenas conhecimento da ocorrência do fato que possivelmente enseja a incidência tributária, mas precisa confrontá-lo com a lei instituidora do tributo para se certificar se este se enquadra ao modelo legal. Por vezes, esta verificação dos elementos necessários e suficientes à constituição da obrigação tributária é complexa e exige apreciação aprofundada da relação fática<sup>26</sup>.

Por este viés, a busca pela verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal é corolário de algumas exigências: (i) que se demonstre com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; (ii) limitando-se as situações em que se presume a

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

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

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

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

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

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

ocorrência dos fatos relevantes; (iii) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações<sup>27</sup>.

Para as autoridades fiscais, o princípio da verdade material não significa que estas devem agir com a diligência que se esperaria do próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais e, por exemplo, realizar a apuração de crédito de ICMS ou refazer a escrituração fiscal. Por outro lado, para o julgador administrativo, significa que este não pode se abster de atuar quando vislumbrar a possibilidade quando há possibilidade de se requerer diligência ou oportunizar a produção de provas que possa contribuir com a solução adequada do caso, sem que isso cause excessivo prejuízo no trâmite processual<sup>28</sup>.

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

Igualmente relevante é a percepção de que o princípio da verdade material não possui idêntica aplicação ao Fisco e ao contribuinte. Isso porque o primeiro se submete a regras específicas de motivação de seus atos, bem como elementos essenciais para a sua conformação, como o art. 142 do CTN, de modo que provas que sejam juntadas extemporaneamente pelo Poder Público não tem o condão de validar um ato administrativo que, à época de sua prática, continha vício de motivação ou não obedecia aos requisitos formais do lançamento tributário, seja de acordo com o art. 142 do CTN ou os dispositivos de legislação interna de cada ente político aplicáveis. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que, depois de instaurado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna<sup>29</sup>.

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

---

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

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

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

a formação de sua convicção, dispensável quando o conjunto probatório nos autos for suficiente para fundamentar sua decisão<sup>30</sup>.

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

Entendo, portanto, que a juntada de documentos após a apresentação de impugnação deveria ser aceita, caso referidos documentos evidenciassem de forma conclusiva a existência do direito pleiteado pela Recorrente, concretizando os mandamentos de eficácia prescritos no art. 37 da Constituição Federal.

No caso concreto, entendo que os documentos apresentados pela Recorrente demonstram o direito pleiteado.

Relativamente à glosa parcial no importe de R\$ 14.707,24 (catorze mil setecentos e sete reais e vinte e quatro centavos), a r. decisão recorrida, equivocadamente, entendeu que houve recolhimento insuficiente quanto à estimativa mensal de março de 2003, ante a ausência de pagamento da multa de mora relativo ao DARF complementar recolhido em atraso.

A recorrente alega que cumpriu os requisitos para se beneficiar da denúncia espontânea:

Primeiramente, cumpre a Recorrente demonstrar a este E. Conselho Administrativo que em 2004 verificou-se que o montante devido à título de IRPJ, relativo à estimativa mensal de março de 2003, era R\$ 2.202.037,06 (dois milhões, duzentos e dois mil trinta e sete reais e seis centavos), consoante se verifica da DCTF Retificadora de 13/07/2004 (Doe. 06).

No entanto, após revisões internas, concluiu-se que o valor devido era de R\$ 2.306.517,29 (dois milhões trezentos e seis mil quinhentos e dezessete reais e vinte e nove centavos), tendo a Recorrente recolhido a diferença, no importe de R\$ 104.480,23, em 22/07/2004 (Doe. 07 - DARF Complementar).

---

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

DARF complementar - Estimativa mensal	
P/A	31/03/2003
Data de Vencimento	30/04/2003
Código de Receita	2362
Principal	R\$ 104.480,23
Multa	R\$ -
Juros	R\$ 23.069,23
Total	R\$ 127.549,46

Tendo em vista que a Recorrente não havia declarado essa diferença em sua DCTF e, à época, não havia qualquer procedimento administrativo de fiscalização, foi recolhido o IRPJ devido com a incidência de juros, porém, excluindo-se o valor referente à multa moratória, ante a previsão legal e o entendimento pacificado dos Tribunais acerca do instituto da denúncia espontânea.

Note-se que, muito embora a Recorrente tenha recolhido o montante devido em 22/07/2004, somente declarou a diferença apontada em 08/12/2006 (Doe. 08 - DCTF Retificadora), configurando-se, indubitavelmente, a denúncia espontânea.

Com razão a Recorrente, uma vez que o adimplemento da estimativa mensal no montante de R\$ 104.480,23 foi feito por meio de DARF sem que antes houve a declaração de tal débito perante às autoridades fiscais.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial nº 1.149.022SP é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação

declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008). 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. 5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Para a configuração da denúncia espontânea, de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício.

Assim, configurada a denúncia espontânea no caso concreto, deve ser afastada a multa moratória.

## Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para determinar o retorno dos autos à Unidade Local Competente para análise do direito creditório pleiteado à luz dos documentos acostados ao Recurso Voluntário e em momentos posteriores, bem como a ocorrência de denúncia espontânea na estimativa glosada, retomando-se, a partir de Despacho Decisório complementar, o rito processual habitual.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

