



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



**Processo nº** 13807.011759/2007-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.470 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de outubro de 2020  
**Recorrente** EMPREITEIRA DE OBRAS RODRIGUES GALDINO LIMA LTDA - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2005 a 30/06/2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO DA RETENÇÃO - RRR. DESPACHO DECISÓRIO DE INDEFERIMENTO. NULIDADE DA INTIMAÇÃO REALIZADA POR EDITAL. INOCORRÊNCIA. MUDANÇA DE ENDEREÇO DA EMPRESA. OBRIGAÇÃO DE COMUNICAÇÃO AOS ÓRGÃOS FAZENDÁRIOS. APLICAÇÃO DO BROCARDO JURÍDICO *NEMO AUDITUR PROPRIAM TURPITUDINEM ALLEGANS*.

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, as tentativas de intimações são realizadas, primeiramente, por uma das modalidades ordinárias - pessoal, postal ou eletrônica -, não havendo se falar aí ordem de preferência, sendo que, quando um dos meios ordinários restar improfícuo, a autoridade fiscal poderá proceder, portanto, com a realização de intimação por meio da publicação de edital.

Os contribuintes em geral - pessoas físicas e jurídica - têm o dever de informar aos respectivos órgãos fazendários a alteração de seus dados cadastrais pertinentes ao nome empresarial, natureza jurídica, código de atividades econômicas (CNAE), endereço, CPF do responsável, quadro de sócios e administradores e capital social, de modo que se não o fazem oportunamente não poderão, posteriormente, beneficiar-se da sua própria torpeza para obter qualquer vantagem para si em decorrência da aplicação do brocardo jurídico *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO CREDITÓRIO. DA OCORRÊNCIA DA PRECLUSÃO PROCESSUAL. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. FORÇA MAIOR. AUSÊNCIA DE

**DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE REQUISIÇÃO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS A POSTERIORI.**

A prova documental será apresentada na impugnação ou na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada, dentre outras circunstâncias, a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, sendo que, no caso, a característica básica da força maior reside na sua inevitabilidade, ainda que a sua causa seja conhecida.

A juntada de documentos após a impugnação ou após a manifestação de inconformidade deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência da força maior que acabou impedindo que o contribuinte apresentasse os respectivos documentos oportunamente.

**COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. ÔNUS DOS INTERESSADOS. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.**

Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações.

A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.**

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em sede preliminar, em rejeitar a proposta de nova diligência formulada pelo Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, no que foi acompanhado apenas pelo Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, originalmente, de *Requerimento de Restituição da Retenção – RRR* de fls. 03/19 através do qual a empresa ora recorrente pleiteou a restituição dos valores que supostamente foram retidos e recolhidos a maior em nome das respectivas empresas cedentes de mão de obra, incidentes à alíquota de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços realizados nas competências de 10.2005 a 12.2005, 03.2006 a 06.2006, 08.2008 a 10.2006, 12.2006 a 06.2007, cujo valor originário totalizou o montante de R\$ 102.623,40, conforme se pode observar da planilha abaixo:

| CNPJ               | COMPETÊNCIA | VALOR             |
|--------------------|-------------|-------------------|
| 03.029.210/0001-09 | 10/2005     | 6.746,45          |
| 03.029.210/0001-09 | 11/2005     | 6.379,23          |
| 03.029.210/0001-09 | 12/2005     | 10.597,17         |
| 03.029.210/0001-09 | 03/2006     | 3.064,57          |
| 03.029.210/0001-09 | 04/2006     | 6.932,71          |
| 03.029.210/0001-09 | 05/2006     | 2.059,48          |
| 03.029.210/0001-09 | 06/2006     | 2.781,19          |
| 03.029.210/0001-09 | 08/2006     | 9.962,83          |
| 03.029.210/0001-09 | 09/2006     | 9.457,30          |
| 03.029.210/0001-09 | 10/2006     | 5.211,54          |
| 03.029.210/0001-09 | 12/2006     | 1.313,31          |
| 03.029.210/0001-09 | 01/2007     | 1.259,26          |
| 03.029.210/0001-09 | 02/2007     | 10.362,27         |
| 03.029.210/0001-09 | 03/2007     | 1.521,05          |
| 03.029.210/0001-09 | 04/2007     | 8.186,96          |
| 03.029.210/0001-09 | 05/2007     | 6.997,01          |
| 03.029.210/0001-09 | 06/2007     | 9.791,07          |
| <b>Total</b>       |             | <b>102.623,40</b> |

A empresa ora recorrente anexou às fls. 20/995 diversos demonstrativos e documentos, tais como Demonstrativo de Notas Fiscais/Faturas/Recibos de Serviços Prestados, Notas Fiscais de Prestação de Serviços – NFPS – objetos do RRR, Folhas de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP, Contratos de Prestação de Serviços, Balanços Patrimoniais, Declaração de que a empresa possui contabilidade regular e Guias da Previdência Social – GPS.

Em 12.11.2012, a autoridade competente, por meio da *Intimação* n. 222/2012 (fls. 1.024/1.025), solicitou à empresa que prestasse esclarecimentos e apresentasse documentos que pudessem justificar (i) as diferenças entre retenções declaradas e efetivamente recolhidas nas

competências de 03.2006 e 10.2006, (ii) a origem de compensações efetuadas em período posterior ao dos saldos a maior originários do pedido de restituição e sua relação com tais valores e (iii) a verificação de que os valores das remunerações, compensações e retenções foram devidamente declarados em GFIP.

A referida *Intimação* foi enviada por via postal ao endereço da empresa tal qual cadastrado junto à Receita Federal do Brasil, sendo que, de acordo com o Aviso de Recebimento juntado às fls. 1.026, a intimação retornou com a informação de que havia sido recusada. Foi aí que a autoridade competente entendeu por publicar o Edital n. 016/2012, afixado em 22.11.2012 e desafixado em 10.12.2012. (fls. 1.027), todavia a empresa não apresentou qualquer manifestação.

Com efeito, a autoridade emitiu o *Despacho Decisório DERAT/DIORT/EQCOP* n. 482/2012 (fls. 1.034/1.039) por meio do qual acabou indeferindo o pedido de restituição tal qual formulado sob o argumento de que seria impossível determinar o montante real devido pela empresa em face do não atendimento à intimação em que havia sido solicitada a prestar esclarecimentos e apresentar documentos que justificassem e comprovassem a liquidez e certeza dos valores pleiteados em relação (i) às divergências entre todos os registros em GFIP e em RRR dos valores devidos em cada competência, (ii) às divergências entre os registros em GFIP e em RRR dos valores retidos nas competências de 12.2005, 12.2006 e 05.2007, (iii) às divergências entre as retenções declaradas em GFIP e os recolhimentos relativos às competências de 12.2005, 03.2006, 10.2006 e 12.2006 e (iv) aos impactos das compensações efetuadas em competências posteriores às das retenções reclamadas nas restituições pleiteadas.

Houve tentativa de notificação por via postal, sendo que o Aviso de Recebimento retornou com a informação de que a empresa havia mudado de endereço (fls. 1.042/1.044), de modo que a autoridade acabou publicando o Edital n. 011661311300013, afixado em 17.01.2013 e desafixado em 01.02.2013 (fls. 1.045) e, aí, a empresa ora recorrente acabou apresentando Manifestação de Inconformidade de fls. 1.048/1.052 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- Que havia impetrado Mandado de Segurança na Justiça Federal para que seus pedidos de restituição fossem imediatamente decididos, incluindo-se aí o presente processo, de modo que a Sentença ali proferida foi pela concessão da segurança para que a autoridade impetrada resolvesse definitivamente os pedidos formulados pela impetrante tais quais descritos na petição inicial;
- Que havia alterado o endereço de sua matriz e que tal alteração não havia sido comunicada à Receita Federal do Brasil por parte do seu departamento de contabilidade, sendo que o erro teria sido corrigido a partir da alteração do endereço realizado junto à JUCESP;
- Que tinha por interesse colaborar com os esclarecimentos que se fizessem necessários, bem assim que as intimações enviadas anteriormente fossem anuladas e que, por conseguinte, fosse concedido novo prazo para que pudesse apresentar respostas; e
- Que a norma em que se fundamentou o indeferimento não é impositiva, mas apenas estabelece uma possibilidade de indeferimento, bem assim que a empresa tinha a intenção de colaborar com a RFB a partir da apresentação de esclarecimentos e documentos, que, a propósito, não tinha sido realizado apenas

porque não tinha tomado conhecimento da intimação anterior, e, ainda, que o indeferimento do pedido de restituição acarretaria enriquecimento sem causa.

Os autos foram encaminhados para autoridade julgadora para que a Manifestação de Inconformidade fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 1.092/1.100, a 10ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente, de modo que o direito creditório acabou não sendo reconhecido, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2005 a 30/06/2007

RESTITUIÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. INDEFERIMENTO.

Não estando demonstrado de forma inequívoca o direito à restituição, indefere-se a solicitação formulada na manifestação de inconformidade da requerente.

APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A apresentação de prova documental deve ser feita na impugnação ou sua impossibilidade justificada com fundamento nas hipóteses previstas na legislação, sob pena de preclusão do direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

PRECLUSÃO E VERDADE MATERIAL. CONCILIAÇÃO.

O princípio da verdade material deve ser conciliado com o instituto da preclusão a fim de evitar que recaia sobre a Administração e todo o universo de contribuintes ônus excessivo em relação aos recursos e ao tempo alocados na solução do contencioso, em especial nos casos em que o contribuinte não apresenta nenhum novo elemento ao diálogo processual mesmo já tendo havido oportunidade para tanto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Na sequência, a empresa foi devidamente intimada do resultado do julgamento da manifestação de inconformidade por via postal em 29.04.2015 (fls. 1.103) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 1.112/1.123, protocolado em 27.05.2015, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritorias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

- (i) Preliminarmente: Nulidade de intimação:

- Que a decisão que indeferiu o pedido de restituição não deve prosperar em virtude da nulidade da intimação por edital, já que a autoridade administrativa não esgotou todas as tentativas de localização da empresa, tal como poderia ocorrer caso tivesse realizado pesquisas em lista telefônica ou internet com o escopo de buscar os contatos telefônicos da empresa ou mesmo a partir da realização de contato diretamente perante os sócios em seus respectivos endereços, sendo que as recentes decisões deste Tribunal são no sentido de que a autoridade deve esgotar todas as tentativas de intimação; e

- Que a intimação por via postal havia sido remetido ao endereço antigo, sendo essa a razão pela qual acabou sendo recusada, de modo que a empresa poderia ter sido intimada no endereço residencial dos seus sócios, cuja tentativa não ocorreu, daí por que a decisão de indeferimento deve ser declarada nula, assim como todos os atos posteriores, tais como a própria decisão de 1ª instância.

(ii) Do Mérito:

Dos princípios:

- Que o artigo 37 da Constituição Federal estabelece que as atividades da administração pública devem obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, bem assim que o Artigo 2º, incisos I, VI, IX, X e XIII da Lei n. 9.784/99 acaba refletindo o ideal constitucional e dispõe sobre o princípio da proporcionalidade, o qual, aliás, deve ser compreendido a partir da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito;

- Que de acordo com o princípio da proporcionalidade e por medida de justiça, é indispensável que o direito da empresa em receber os valores que foram pagos a maior seja apreciado, podendo-se destacar, no caso, que não se discute a existência do direito à devolução do indébito, que, a propósito, é um direito certo da empresa, mas, sim, divergências de valores em relação ao *quantum* que deve ser devolvido;

- Que a declaração da nulidade da intimação por Edital para proporcionar à empresa a oportunidade de prestar esclarecimentos ou apresentar documentos representa um meio adequado e necessário para garantir a justiça;

- Que o artigo 3º da Lei n. 9.784/99 dispõe sobre os direitos dos administrados, sendo que, no caso em concreto, a empresa está se dirigindo à autoridade administrativa para prestar os esclarecimentos necessários e apresentar os documentos voltados a esclarecer as lacunas processuais com o escopo de que terá seu direito à restituição dos valores garantido;

- Que a empresa está comprometida com a verdade dos fatos e age com lealdade, urbanidade e boa-fé, nos termos do artigo 4º da Lei n. 9.784/99, o qual dispõe sobre os deveres dos administrados, de modo que a empresa

está por apresentar os necessários esclarecimentos na tentativa de elucidar o seu direito à restituição do indébito; e

- Que a autoridade julgadora decrete a nulidade da intimação por Edital ou converta o julgamento em diligência a fim de que os documentos esclarecedores das divergências de valores seja apreciado.

#### Do Direito à Restituição:

- Que é inquestionável que a empresa tem direito certo à restituição e que não pode ver seu pedido indeferido apenas por divergências de valores, sendo que o artigo 17 da Instrução Normativa RFB n. 1.300/2012 dispõe que a empresa prestadora de serviços que sofreu retenção de contribuições previdenciárias no ato da quitação da nota fiscal poderá requerer a restituição do valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e declarada em GFIP; e

- Que o artigo 253 do Decreto n. 3.048/99 dispõe que o direito de pleitear a restituição ou de realizar a compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos, sendo que, no caso, o pedido de restituição foi realizado em 12.12.2007 e compreende o período de 10.2005 a 06.2007, não havendo que se cogitar, pois, da decadência.

#### Dos Esclarecimentos /Das Divergências – Da Conversão do Julgamento em Diligência:

- Que está por apresentar esclarecimentos e documentos os quais são essenciais para a solução da matéria discutida, razão pela qual requer a aplicação do princípio da verdade material e que, portanto, os documentos e esclarecimentos sejam admitidos com fundamento no artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto n. 70.235/72, já que a empresa não os possuía no momento em que tomou conhecimento da notificação para prestar esclarecimento em relação às divergências e, assim, restou impossibilitada de atender à solicitação fiscal; e

- Que os documentos e esclarecimentos encontram-se anexados ao presente Recurso Voluntário (fls. 1.131/1.184 ), restando-se observar que tais documentos são regulares e suficientes para sanar as divergências e, portanto, devem ser apreciados para que o direito à restituição seja deferido, bem assim que o CARF já decidiu sobre a apresentação de novas provas em sede de recurso voluntário e, na ocasião, acabou convertendo o julgamento em diligência.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja julgado procedente para que, preliminarmente, o julgamento de primeira instância seja anulado em face da nulidade de intimação por Edital, e, subsidiariamente, caso não seja o entendimento da turma, que os esclarecimentos expostos em anexo seja aceitos e, por conseguinte, que o julgamento seja convertido em diligência para que a autoridade competente possa, ao final, deferir a restituição no montante de R\$ 102.623,40.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes mesmo de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, impende observar que quando do oferecimento da *Manifestação de Inconformidade* a empresa recorrente não arguiu quaisquer questões acerca da aplicação dos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – e daqueles constantes da Lei n. 9.784/99 – proporcionalidade, lealdade, urbanidade e boa-fé –, sendo que não caberia fazê-lo, agora, em sede de Recurso Voluntário.

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de *Manifestação de Inconformidade* e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade julgadora revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria suscitada na peça inaugural que, no caso, é a *Manifestação de Inconformidade*. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>1</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

---

<sup>1</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>2</sup> também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi suscitado perante a autoridade julgadora de 1ª instância - e somente àquilo. A rigor, se é certo que os recorrentes em geral estabelecem a extensão dos seus respectivos recursos, também é certo que não podem estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que na sistemática do processo administrativo fiscal as discordâncias recursais devem ser opostas contra as questões processuais e meritórias decididas pela autoridade julgadora de primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na *Manifestação de Inconformidade*. É por isso que se diz que a peça inaugural, que, no caso, é a Manifestação de Inconformidade, fixa os limites da controvérsia. É ali que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que sua pretensão encontra-se fundamentada e amparada, bem como os pontos de discordância, as razões e provas que possuir, conforme prescreve os artigos 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72 e 7º da Portaria RFB n. 10.875/2007. Confira-se:

---

<sup>2</sup> DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

[...]

**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).”

\*\*\*

**Portaria RFB n. 10.875, de 16 de agosto de 2007****CAPÍTULO IV - DA IMPUGNAÇÃO**

**Art. 5º** A impugnação ou manifestação de inconformidade, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do procedimento a ser impugnado.

[...]

**Art. 7º** A impugnação mencionará:

[...]

**III** - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, que é quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da Manifestação de Inconformidade, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque se o fizesse estaria aí afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2005

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.**

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).

O que deve restar claro é que alegações acerca da aplicação dos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – e daqueles constantes da Lei n. 9.784/99 – proporcionalidade, lealdade, urbanidade e boa-fé –, não devem ser conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que se tratam de questões novas. Quer dizer, tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da *Manifestação de Inconformidade* e não o foram, de modo que não poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

E ainda que assim não fosse, decerto que a aplicação dos princípios ora suscitados, os quais, aliás, apresentam natureza um tanto quanto geral e abstrata, não têm o condão de, no caso, irromper efeitos jurídicos a ponto de fazer com que o direito creditório tal qual pleiteado pela empresa recorrente e aqui analisado seja, ao final, e tão-somente por força da aplicação principiológica, concedido. O ponto que está em discussão não é esse. A questão, aqui, diz respeito exclusivamente com a averiguação e comprovação da liquidez e certeza dos supostos créditos objeto do *Requerimento de Restituição da Retenção – RRR*.

Se a empresa recorrente encontra-se por pleitear a restituição dos valores que supostamente foram retidos e recolhidos a maior em nome das respectivas empresas cedentes de mão de obra, incidentes à alíquota de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços tais e quais realizados, conforme prescreve o artigo 31 da Lei n. 8.212/91, certamente que a discussão tem por escopo, por assim dizer, a comprovação do direito creditório tal qual pleiteado. Essa a questão que, em tese, está em discussão, do que se conclui que a aplicação dos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – e daqueles constantes da Lei n. 9.784/99 – proporcionalidade, lealdade, urbanidade e boa-fé – não apresentam qualquer relevância prática ou vinculação direta com a comprovação do suposto direito creditório pleiteado.

Em outras palavras, princípios de índole programática não são aptos a criar relações jurídicas e tampouco servem para demonstrar ou comprovar, no caso, a liquidez e certeza do suposto direito creditório, já que possuem como destinatários, via de regra, o legislador ordinária e acabam servindo-lhe de inspiração e orientação para que possa exercer a competência legislativa no momento da criação das respectivas normas jurídicas.

Passemos, agora, ao exame das demais questões, as quais, essas sim, hão de ser conhecidas e examinadas.

## **1. Da validade da Intimação Editalícia e da ausência de nulidade**

De início, destaque-se que as intimações dos atos processuais no âmbito do processo administrativo fiscal federal são realizadas, usualmente, por via postal com Aviso de Recebimento - AR o qual, aliás, é considerado como o documento hábil que comprova o efetivo recebimento da intimação. E, aí, considerando que não há ordem de preferência entre as

modalidades ordinárias – pessoal, postal ou eletrônica –, o agente poderá optar por quaisquer delas e apenas excepcionalmente quando restar improfícuo uma das modalidades ordinárias é que utilizará a modalidade editalícia, sendo que apenas a intimação por edital é que deve respeitar a ordem de preferência.

Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 23 do Decreto 70.235/72 na parte que aqui nos interessa:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 23.** Far-se-á a intimação:

**I** - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

**II** - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

**III** - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

**§ 1º** Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

**I** - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**II** - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**III** - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§ 2º** Considera-se feita a intimação:

[...]

**II** - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

[...]

**IV** - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

**§ 3º** Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).” (grifei).

A título de informação, observe-se que, ao mudar a redação originária do artigo 23 do Decreto n. 70.235/72, a Lei n. 11.941/09 além de criar um terceiro meio de intimação ordinário (por via eletrônica), passou a permitir à autoridade fiscal o uso da intimação por edital depois da demonstração de que a tentativa de intimação por um dos meios ordinários restou infrutífera ou improfícuo.

De fato, a comunicação por edital é, por assim dizer, uma forma de intimação ficta ou presumida e deve ser utilizada nas hipóteses em que a localização do contribuinte é considerada incerta ou não sabida, de modo que a adoção por essa modalidade de intimação deve

ser realizada apenas quando existirem fortes razões que justifiquem tal medida que, por sua natureza, deve ser considerada um tanto excepcional. O edital, pois, é o instrumento de que a Administração se utiliza para tornar público o chamamento do contribuinte à repartição para cumprir determinada ordem, porque, sem ela, a eventual defesa do sujeito passivo ficaria prejudicada<sup>3</sup>.

Na hipótese dos autos, verifique-se que a Intimação n. 222/2012 (fls. 1.024/1.025), a qual, aliás, foi enviada à Rua Vicente de Paulo da Silva, n. 15 e 16, Jardim Itapura, São Paulo – SP, CE 04466-040 – esse o endereço da empresa que à época constava da base de dados da Receita Federal –, retornou com a informação de que havia sido recusada, conforme se pode observar do Aviso de Recebimento juntado às fls. 1.026. Por outro lado, note-se, ainda, que a empresa recorrente afirmou categoricamente em sua *Manifestação de Inconformidade* de fls. 1.048/1.052 que havia alterado o endereço de sua matriz e que a comunicação aos órgãos públicos ficou sob a responsabilidade de sua contabilidade, que, a propósito, até aquele momento não teria assim procedido por motivos desconhecidos. Confira-se:

“Em que pese a respeitável decisão de folhas 1034/1039, a mesma não deve prosperar em razão da falta de ciência da empresa por mudança de endereço da matriz.

Conforme já exposto, a Empresa em comento alterou o endereço de sua matriz e a comunicação aos órgãos públicos ficou sob a responsabilidade de sua contabilidade, que até o momento não o fez por motivos desconhecidos.

Diante de tal situação, a Empresa procedeu imediatamente a comunicação da alteração do endereço da matriz à Junta Comercial do Estado de São Paulo, conforme faz prova o protocolo em anexo (Doc. 07).

[...]

A empresa em nenhum momento se negou a apresentar documentos, apenas não foi intimada pessoalmente, não tomou ciência das intimações. A empresa quer sim colaborar com a autoridade da Receita Federal do Brasil competente.

[...]

Faz-se necessário, portanto, que as intimações enviadas ao endereço antigo sejam anuladas e que a empresa tenha novamente a oportunidade de apresentar esclarecimentos e ao final ser restituída dos seus créditos de 2005 e de 2007.” (grifei).

A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, entendeu que a empresa requerente não havia atendido a intimação que tinha por objeto a apresentação de esclarecimentos e provas que demonstrassem a certeza e liquidez do suposto direito creditório tal qual preteado, sendo que o a única justificativa apresentada foi no sentido de que o departamento da empresa encarregado de informar a alteração do endereço de sua matriz não o teria realizado por razões desconhecidas. Veja-se:

“Dito isso, observa-se que em nenhum momento o requerente atendeu à intimação para apresentação de provas, tendo desperdiçado todas as oportunidades que lhe foram oferecidas pela Administração para comprovar o direito pleiteado, marcadamente no momento em que deixou de atender à intimação regularmente feita e ao não fazer acompanhar sua manifestação de inconformidade dos esclarecimentos e documentos de

---

<sup>3</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

cuja necessidade já tinha conhecimento por meio da ciência dos autos do processo. A única justificativa apresentada para o não atendimento é que o departamento da empresa encarregado de informar à RFB a alteração no endereço de sua matriz não o teria feito por razões desconhecidas.” (grifei).

O ponto que deve ser aqui destacado é que, conforme bem afirmado pela própria recorrente, a matriz da empresa mudou de endereço e acabou não informando tal alteração aos órgãos fazendários, quando, na verdade, estaria obrigada a fazê-lo por força de previsão constante na *legislação tributária*, que dispõe que os contribuintes em geral – pessoas físicas e jurídicas – têm o dever de atualizar os seus dados cadastrais junto às administrações fazendárias.

Pode-se afirmar que a obrigação que os contribuintes têm de informar às fazendas públicas a realização de eventuais alterações cadastrais apresenta natureza acessória nos termos do que prescreve o artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional, o qual, a rigor, dispõe que as obrigações acessórias decorrem da *legislação tributária* e tem por objeto as prestações previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos<sup>4</sup>.

Em outras palavras, o dever legal do contribuinte em manter o seu endereço junto à Administração Tributária sempre atualizado consiste, pois, em obrigação acessória que, enquanto tal, decorre da “*legislação tributária*”, que, aliás, “*compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”, nos termos do que estabelece o artigo 96 do Código Tributário Nacional. A propósito, destaque-se que o artigo 100 do Código Tributário Nacional acabou dispondo acerca das normas complementares, conforme se pode observar adiante:

**“Lei n. 5.172/66**

**SEÇÃO III - Normas Complementares**

**Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

**I** - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

**II** - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

**III** - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

**IV** - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

**Parágrafo único.** A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifei).

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas a que se refere o artigo 100, inciso I do CTN são, dentre outros, as instruções normativas, os atos declaratórios normativos, as portarias, as ordens de serviços etc. A título de informação, registre-se que os atos

---

<sup>4</sup> Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

da Administração no âmbito estrito do Direito Administrativo apenas vinculam os seus servidores, sendo que em matéria tributária, porém, tais atos da Administração projetam efeitos perante os próprios contribuintes<sup>5</sup>.

À época do envio da Intimação n. 222/2012 ao endereço da empresa, encontrava-se vigente a Instrução Normativa RFB n. 1183, de 19 de agosto de 2011, a qual dispunha que a empresa estaria obrigada a atualizar qualquer alteração referente aos seus dados cadastrais. Confira-se:

**“Instrução Normativa RFB n. 1.183/2011**

**CAPÍTULO V - DA ALTERAÇÃO DE DADOS CADASTRAIS**

**Art. 22.** A entidade está obrigada a atualizar no CNPJ qualquer alteração referente aos seus dados cadastrais até o último dia útil do mês subsequente ao de sua ocorrência.

**§ 1º** No caso de alteração sujeita a registro, o prazo a que se refere o caput é contado a partir da data do registro da alteração no órgão competente.”

Pelo que se pode notar, a comunicação pela entidade de toda alteração referente aos seus dados cadastrais já era obrigatória à época dos fatos aqui discutidos, sendo que, no caso de alteração sujeita a registro, a comunicação deveria ocorrer até o último dia útil do mês subsequente ao da data do registro da alteração. As alterações cadastrais pertinentes ao nome empresarial, natureza jurídica, código de atividades econômicas (CNAE), endereço, CPF do responsável, quadro de sócios e administradores e capital social exigem apresentação de documentação comprobatória registrada no órgão competente, de modo que a partir do referido registro é que o prazo começa ali previsto começa a fluir.

A propósito, note-se que enquanto a intimação n. 222/2012 foi enviada ao endereço da empresa em meados de novembro de 2012 (fls. 1.024/1.026), a referida alteração cadastral relativa ao endereço da empresa recorrente apenas foi registrada perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP em 18.01.2013, conforme se pode observar do Protocolo juntado às fls. 1.078.

Quer dizer, a empresa estava obrigada a atualizar sua alteração de endereço junto ao CNPJ, conforme dispunha o artigo 22, § 1º da Instrução Normativa RFB n. 1.183/2011, mas acabou não procedendo de maneira tal, de modo que não pode, agora, valer-se de sua própria torpeza para requerer a nulidade da intimação realizada através do Edital n. 016/2012 (fls. 1.027), a qual, aliás, foi realizada válida e regularmente, já que, antes mesmo da publicação do Edital, a autoridade administrativa procedeu, corretamente, com a intimação da empresa pela via postal ao enviá-la ao endereço que constava na base de dados da Receita Federal, sendo que, no caso, o Aviso de Recebimento retornou com a informação de que a intimação havia sido recusada.

A rigor, note-se que há muito que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo vem entendendo que a intimação editalícia deve ser considerada válida nas hipóteses em que a intimação por meio de uma das modalidades ordinárias – pessoal, por via postal ou eletrônica – restar improfícua, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

---

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO. CIÊNCIA POR EDITAL. No processo administrativo fiscal a intimação pode ser feita por edital sempre que tentativa anterior de intimação pessoal ou por via postal ou por meio eletrônico resultar improfícua.

[...]

(Processo n. 19515.001303/2008-33. Acórdão n. 2201-01.632. Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Sessão de 19.06.2012. Data da publicação em 07.08.2012).

\*\*\*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Ano-calendário: 2010

CIÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO IMPROFÍCUA. EDITAL. VALIDADE.

É válida a ciência por edital do auto de infração quando resulte improfícua a tentativa de intimação no endereço fornecido pelo contribuinte à administração tributária para fins cadastrais.

(Processo n. 10855.724122/2015-82. Acórdão n. 2401-005.914. Conselheiro Relator Cleberson Alex Friess. Sessão de 05.12.2018. Data da publicação em 16.01.2019).”

Seguindo essa linha de raciocínio, não há falar, pois, em eventual nulidade da intimação realizada por edital quando a utilização de um dos meios ordinários restar improfícua em decorrência da mudança de endereço da empresa, a qual, aliás, acabou não procedendo oportunamente com a devida alteração dos seus dados cadastrais perante os respectivos órgãos fazendários, porque, em casos tais, e de acordo com o brocardo jurídico *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, a empresa não pode beneficiar-se da sua própria torpeza para obter qualquer vantagem para si.

É nesse mesmo sentido que a jurisprudência deste Tribunal tem entendido, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“MUDANÇA DE DOMICÍLIO FISCAL SEM A DEVIDA COMUNICAÇÃO AO FISCO. VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR EDITAL.

O processo administrativo fiscal possibilita que a intimação seja feita, tanto pessoalmente, quanto pela via postal, inexistindo qualquer preferência entre os meios de ciência. Assim, não é inquinada de nulidade a intimação por edital, quando resultarem improfícuos os meios de intimação pessoal e via postal, em virtude de mudança do domicílio fiscal do contribuinte, sem a devida comunicação ao fisco, já que de sua desídia não pode advir vantagem para si.

[...].

(Processo n. 13896.904172/2008-24. Acórdão n. 1301-000.867. Conselheiro Relator Paulo Jackson da Silva Lucas. Sessão de 16.03.2012. Data da publicação em 29.05.2012).” (grifei).

Ora, se é certo que a autoridade fiscal tentou intimar a empresa por via postal através da Intimação n. 222/2012, a qual, aliás, ainda que tenha sido corretamente encaminhada

ao endereço que à época constava da base de dados da Receita Federal, restou improfícua, uma vez que o respectivo Aviso de Recebimento retornou com a informação de que a intimação havia sido recusada, também é certo que a intimação editalícia foi realizada válida e regularmente nos termos do artigo 23, § 1º do Decreto n. 70.235/72.

Além do mais, a empresa recorrente estava obrigada a comunicar oportunamente a alteração do seu endereço à Receita Federal, conforme dispunha o artigo 22 da Instrução Normativa RFB n. 1.183/2011, de modo que não tendo procedido de maneira tal não pode, agora, valer-se de sua própria torpeza para requerer a nulidade da intimação realizada através do Edital n. 016/2012, a qual, frise-se, foi realizada válida regularmente, não havendo cogitar-se, portanto, de eventual nulidade da intimação editalícia.

Com efeito, as alegações no sentido de que a empresa poderia ter sido intimada no endereço residencial dos seus sócios ou no sentido de que a autoridade deveria ter buscado pesquisar os contatos telefônicos da empresa a partir da verificação de listas telefônicas ou na internet para poder intimá-la por telefone são de todo irrelevantes, porque, como cediço, caberia à empresa ter comunicado oportunamente a mudança do seu endereço à Receita Federal.

Considerando, pois, que a autoridade competente tentou intimar a empresa por via postal através da Intimação n. 222/2012 e que a intimação restou improfícua justamente porque a empresa não cumpriu com sua obrigação de alterar oportunamente seus dados cadastrais (leia-se, endereço) perante os órgãos fazendários, entendo que a intimação editalícia foi realizada de forma válida e regular de acordo com o artigo 23, § 1º do Decreto n. 70.235/72, daí por que a preliminar de nulidade de intimação tal qual formulada deve ser de todo rejeitada.

## **2. Da falta de comprovação da liquidez e certeza do direito creditório**

A premissa inicial que deve ser aqui destacada é a de que a partir da junção da norma relativa à obrigação tributária e aquela atinente à relação de débito da Fazenda Pública, exsurge uma terceira norma que é, a propósito, a norma jurídica da compensação ou da restituição.

É nesse sentido que dispõe Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup>:

“A norma da compensação tributária pressupõe a obrigação do tributo e a relação de débito do fisco, devidamente introduzidos no ordenamento jurídico por meio de normas individuais e concretas. Exige a presença dessas duas normas para que, combinadas, ensejem a produção de uma terceira.

Sendo a norma jurídica, no sentido estrito da expressão, dotada de estrutura hipotético-condicional, a esse esquema lógico não refogem a norma de compensação nem aquel’outras duas regras com supedâneo nas quais vai ser composta:

(i) Na regra-matriz de incidência, o denominada ‘fato jurídico tributário’ é indicado conotativamente na hipótese normativa, enquanto, na posição do consequente, figura a ‘obrigação tributária’, podendo ser assim enunciada, simplificada: dado o fato jurídico tributário, deve ser a obrigação tributária.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 139/140.

(ii) Noutro específico campo, o da regra-matriz do pagamento indevido, é a conotação do denominado fato jurídico do pagamento indevido que assume a condição de suposto, ao passo que a consequência é interligada pela relação de débito do fisco, nos seguintes moldes: dado o fato jurídico do pagamento indevido, deve ser a relação de débito do fisco.

Postas tais realidades, cabe-nos juntá-las, combinando a norma relativa à relação de débito do fisco, sacando uma terceira estrutura normativa, que é (iii) a da compensação tributária, podendo ser assim enunciada: dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinado tributo, conjugado ao fato da obrigação tributária, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os respectivos débito do fisco e crédito tributário. Tudo operando-se estritamente dentro do campo do cálculo das relações.”

Ora, não sendo o indébito tributário verdadeiro tributo, mas apenas mera aparência de tributo, posto que não respaldado em lei, e implicando, todavia, em prestação compulsória, há que se definir o pagamento tributário indevido como a prestação de fato, involuntária, decorrente da exigência ilegítima, por parte da Administração, de suposto tributo. Por essas razões, deve-se, a rigor, negar ao “indébito tributário” não apenas a qualidade de “tributo”, mas também a qualidade de “receita”, porque, do contrário, teria de sê-lo necessariamente considerado como receita pública, pois o foi auferida pelo Poder Público. E a receita auferida pelo Poder Público, bem como qualquer ato dele emanado, deverá ser sempre e necessariamente regido e decorrente de ato legal.

E sendo o “indébito tributário” intrinsecamente ilegal – de outra forma não seria indébito – não pode sequer ser classificado como receita. Como mero ingresso de caixa, não poderá integrar-se ao patrimônio do Poder Público, daí por que deverá ser restituído ao proprietário tão logo superado o motivo que ensejou o ingresso. Quer dizer, inexistindo, no indébito tributário, motivo legítimo para o ingresso, impõe-se a sua restituição ao contribuinte, verdadeiro proprietário do quanto indevidamente pago a título de tributo, encontrando-se a administração na qualidade de mera possuidora do indébito tributário.

Os institutos da compensação ou restituição de contribuições previdenciárias são regidos no plano legal pelo artigo 89 da Lei n. 8.212/91, cuja redação encontra-se transcrita abaixo:

**“Lei n. 8.212/91**

**Capítulo II – Das Demais Disposições**

**Art. 89.** As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” (grifei).

Pelo que se pode observar, o artigo 89 da Lei n. 8.212/91 deixa claro que os institutos jurídicos da compensação e restituição de contribuições previdenciárias devem ser realizados nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. E, aí, valendo-se do artigo 100, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que “*são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*”, a Receita Federal acabou expedindo a Instrução Normativa RFB n. 1.300, de 20 de novembro de 2012.

A análise dos pedidos de restituição tem por escopo ou como núcleo central a verificação da certeza e liquidez do direito creditório tal qual formulado, sendo que tal análise consiste, em síntese, (i) na identificação do fato gerador correspondente, bem como (ii) na averiguação dos valores retidos e recolhidos e (iii) na constatação de existência de diferença recolhida a maior e, ainda, (iv) a partir da verificação permanência de um suposto saldo favorável ao requerente após a realização de eventuais compensações.

A rigor, note-se que a verificação dos três primeiros elementos é realizada a partir das GFIP's de cada competência, que, aliás, são os documentos por meio dos quais o requerente acaba declarando os fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas, o valor total da contribuição devida e o valor total das retenções sofridas. A Instrução Normativa n. 1.300/2012, a qual estabelece normas sobre a restituição, compensação, ressarcimento e reembolso no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, cuidou de dispor em seu artigo 17 que a restituição é condicionada à existência de tais elementos registrados nas respectivas GFIP's. Veja-se:

**“Instrução Normativa RFB n. 1.300/2012**

**Seção VI - Da Restituição de Valores Referentes à Retenção de Contribuições Previdenciárias na Cessão de Mão de Obra e na Empreitada**

**Art. 17.** A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção de contribuições previdenciárias no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, que não optar pela compensação dos valores retidos, na forma do art. 60, ou, se após a compensação, restar saldo em seu favor, poderá requerer a restituição do valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Parágrafo único. Na falta de destaque do valor da retenção na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, a empresa contratada poderá receber a restituição pleiteada somente se comprovar o recolhimento do valor retido pela empresa contratante.” (grifei).

Pelo que se pode observar, a comprovação do valor retido é condicionada ao destaque nas respectivas Notas Fiscais ou ao recolhimento da retenção. Todavia, apenas a comprovação da retenção efetuada a maior é insuficiente para fins de reconhecimento do direito creditório, já que será necessário verificar se o crédito correspondente permanece à disposição para efeitos de restituição. É que a própria legislação prevê que o contribuinte pode utilizá-lo por meio de compensações que terão por objeto competências posteriores, conforme bem dispôs o artigo 60 da Instrução Normativa RFB n. 1.300/2012, cuja redação encontra-se transcrita a seguir:

**“Instrução Normativa RFB n. 1.300/2012**

**Seção VI - Da Compensação de Valores Referentes à Retenção de Contribuições Previdenciárias na Cessão de Mão de Obra e na Empreitada**

**Art. 60.** A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

**I** - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

**II** - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção poderá ser efetuada somente com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, devendo ser declarada em GFIP na competência de sua efetivação, ou objeto de restituição, na forma dos arts. 17 a 19.

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto nos §§ 7º e 8º do art. 56, ou poderá ser objeto de restituição, na forma dos arts. 17 a 19. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

§ 4º Se, depois da compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção, restar saldo, o valor deste poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes.

§ 5º A compensação de valores eventualmente retidos sobre nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços emitido pelo consórcio, e recolhidos em nome e no CNPJ das empresas consorciadas, poderá ser efetuada por essas empresas, proporcionalmente à participação de cada uma delas.

§ 6º No caso de recolhimento efetuado em nome do consórcio, a compensação poderá ser efetuada somente pelas consorciadas, respeitada a participação de cada uma, na forma do respectivo ato constitutivo, e depois da retificação da GPS.”

Portanto, a verificação da liquidez e certeza dos valores objeto dos Requerimentos de Restituição de Retenção – RRR depende da análise dos seguintes itens:

- (i) Da verificação do valor devido declarado em GFIP e sua comprovação de acordo com elementos justificadamente demandados a critério da autoridade competente;
- (ii) Da análise do valor retido declarado em GFIP e sua comprovação por meio do destaque em nota fiscal ou do recolhimento da retenção;
- (iii) Da apuração de diferença recolhida a maior; e
- (iv) Da constatação de existência de compensações em competências posteriores e da parcela da diferença apurada consumida nessas compensações, tudo comprovado de acordo com elementos justificadamente demandados a critério da autoridade competente.

Ocorre que, no caso concreto, a verificação da liquidez e certeza dos valores objeto do *Requerimento de Restituição de Retenção* restou prejudicada em todos os itens acima descritos, haja vista que a empresa recorrente, no final das contas, não trouxe aos autos em sede de *Manifestação de Inconformidade* quaisquer dos elementos comprobatórios que já haviam sido

solicitados pela própria autoridade fiscal. Foi por esses motivos que a autoridade acabou indeferindo o pedido de restituição tal qual pleiteado, conforme se pode verificar das razões elencadas no próprio *Despacho Decisório DERAT/DIORT/EQCOP* n. 482/2012 de fls. 1.034/1.039.

Com efeito, o que deve restar claro é que a empresa recorrente não colacionou aos autos nem mesmo em sede de *Manifestação de Inconformidade* quaisquer dos elementos comprobatórios que já haviam sido inclusive solicitados pela própria autoridade fiscal. Aliás, os esclarecimentos e documentos apenas foram juntados aos autos quando da apresentação do Recurso Voluntário ora em análise, de modo que não há como verificarmos com precisão se as alegações da empresa condizem com a realidade dos fatos e se a empresa tem, de fato, direito à restituição dos valores objeto do *Requerimento de Restituição de Retenção – RRR* sem, antes, analisarmos se tais documentos podem ser admitidos à luz do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto n. 70.235/72, tal como a empresa recorrente sustenta. É o que passaremos a fazer no tópico seguinte.

### **3. Da ocorrência da preclusão processual no que diz com a apresentação de documentos em sede recursal e da inteligência do artigo 16, § 4º, “a” do Decreto n. 70.235/72**

O artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o sujeito passivo deve expor na peça inaugural os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, bem como deve juntar os documentos hábeis e idôneos que possam comprovar suas alegações, sob pena de não poder fazê-lo posteriormente em razão da ocorrência da preclusão processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

#### **“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

[...]

**III** - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

**§ 4º** A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

**a)** fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

**b)** refira-se a fato ou a direito superveniente;

**c)** destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**§ 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.” (grifei).

Do mesmo modo, a Portaria RFB n. 10.875, de 16 de agosto de 2007, publicada no D.O.U. em 24.08.2007, a qual disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, dispõe em seus artigos 5º e 7º que a impugnação ou a manifestação de inconformidade deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar e mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir, de modo que a prova documental deve ser apresentada em tal oportunidade. Veja-se:

**“Portaria RFB n. 10.875, de 16 de agosto de 2007**

**CAPÍTULO IV - DA IMPUGNAÇÃO**

**Art. 5º** A impugnação ou manifestação de inconformidade, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do procedimento a ser impugnado.

[...]

**Art. 7º** A impugnação mencionará:

[...]

**III** - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

**§ 1º** A prova documental será apresentada na impugnação, pré-cluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

**I** - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

**II** - refira-se a fato ou a direito superveniente;

**III** - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**§ 2º** 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 nos incisos do § 1º.” (grifei).

Nesse contexto, destaque-se que, a partir introdução do parágrafo 4º no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, o momento processual para juntada de prova documental foi restringido à ocasião da impugnação sob pena de preclusão, o que significa dizer que o contribuinte, em princípio, não poderá juntar qualquer outro documento posteriormente a menos que comprove quaisquer das hipóteses excepcionais ali elencadas.

Competindo à própria administração impulsionar o processo até seu ato-fim por força do princípio da oficialidade, é de se reconhecer que o processo administrativo fiscal corresponde a uma sequência ordenada de atos que são desenvolvidos com vistas à decisão final. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado, a lei fixa o espaço máximo dentro dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer seja em relação à autoridade fazendária, quer seja quanto aos contribuintes. Com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos lastreados precipuamente no mecanismo dos prazos. É por isso mesmo que o Decreto n. 70.235/72 prescreve que a concentração dos atos probatórios deve ocorrer em momentos pré-estabelecidos.

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini<sup>7</sup> têm se manifestado:

“Presidido pelo sistema da oficialidade, o processo administrativo fiscal caracteriza-se então como uma sequência ordenada de atos rumo à solução final – decisão. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado, a lei fixa o espaço máximo dentre dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer para a Fazenda, quer para o contribuinte. Assim, com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos lastreados, precipuamente, no mecanismo dos prazos. Pode-se dizer que o processo administrativo não é uma coisa pronta, senão uma continuidade de atos que se deve fazer ao largo do tempo.

[...]

Nesse passo, o Processo Administrativo Fiscal prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte do Fisco como por parte do contribuinte, estabelecendo-se assim a necessária preclusão.

O estabelecimento de um prazo, em regra, consiste em determinar um período em que o ato processual pode ser validamente praticado, ou a delimitação de tempo dentro do qual deve ser praticado o ato processual, assegurando o andamento do processo.”

E concluem nos seguintes termos:

“Ademais, a concentração dos atos processuais em momentos oportunos tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo, como a proposição ilimitada de alegações, a não observância das fases lógicas do procedimento ou a ocultação proposital dos fatos pelo contribuinte em determinada fase processual.

Sendo assim, o próprio devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. Como visto, o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. E, nesse contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.”<sup>8</sup>

De fato, o princípio do devido processo legal manifesta-se por meio de princípios outros que vão além do princípio da verdade material. Porque o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. É aí que o instituto da preclusão apresenta-se como figura indispensável ao devido processo legal, diferentemente da posição levantada por alguns doutrinadores no sentido de que a preclusão revela-se incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com o princípio da verdade material.

---

<sup>7</sup> LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 36/37.

<sup>8</sup> LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

E nem se diga que a apresentação de alegações e documentos pode ser realizada até a tomada da decisão administrativa por força do artigo 38 da Lei n. 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal), porque ainda que tal dispositivo normativo estabeleça um prazo mais amplo do que aquele prescrito pelo Decreto n. 70.235/72, a lei geral apenas será aplicada subsidiariamente aos processos regulados por lei específica<sup>9</sup>. E, aí, considerando que o Decreto n. 70.235/72 é lei específica, decerto que prevalecerá sobre a norma geral, já que nos quadrantes da hermenêutica um dos critérios que visa eliminar conflitos aparentes de normas é que a lei especial anula uma lei mais geral ou, ao menos, subtrai uma parte material da norma para submetê-la a uma regulamentação diferente.

Há quem afirma que se o julgador pode solicitar documentos a qualquer momento, o contribuinte, por essa mesma razão, também poderia espontaneamente juntá-los a qualquer tempo sem que ocorresse a preclusão processual. Com o devido respeito àqueles que sustentam nesse sentido, não compartilhamos dessa linha de entendimento pelos seguintes motivos: (i) as regras de preclusão tais quais previstas para o contribuinte não se aplicam para o julgador; (ii) as regras do PAF conferem ao julgador o direito de converter o julgamento em diligência quando houver necessidade de que sejam introduzidos novos elementos formadores de convicção; e (iii) o resultado de uma diligência fiscal pode produzir o efeito de convencer, sensibilizar ou colocar em dúvida a própria autoridade aplicadora da lei tributária que tem competência para reexaminar o lançamento tributário<sup>10</sup>.

Esse entendimento não afronta o princípio da ampla defesa, porque se, por um lado, o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, por outro, é inconteste que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 encontra-se válida e plenamente vigente, sendo defeso a este Conselho afastá-la ou deixar de observá-la a partir de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme bem dispõem os artigos 26-A do próprio Decreto n. 70.235/72<sup>11</sup>, 62 do Regimento Interno – RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015<sup>12</sup> e de acordo com a própria Súmula CARF n. 2<sup>13</sup>.

Mais uma vez, entendo por bem invocar, aqui, as lições de Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini no intuito de corroborar a linha de raciocínio que estamos por sustentar no sentido de que

“(...) ainda que o contribuinte faça a juntada de documentos após o prazo legal, parece inconteste que deve existir uma prévia análise destes, mesmo que para se recusar a documentação, já que determinados documentos comprobatórios podem ser aceitos a

---

<sup>9</sup> É nesse sentido que prescreve o próprio artigo 69 da Lei n. 9.784/99: "Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei."

<sup>10</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. Não paginado.

<sup>11</sup> Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

<sup>12</sup> Cf. RICARF - Portaria MF n. 343/2015. Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

<sup>13</sup> Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

qualquer momento por se referirem a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador.

[...]

Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.”<sup>14</sup> (grifei).

Dando continuidade ao raciocínio exposto, destaque-se que o próprio artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 elenca hipótese em que a norma ali prescrita é flexibilizada, de modo que a prova documental poderá ser apresentada após a formalização da peça impugnativa quando (i) o contribuinte tenha demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que, no caso, o ponto crucial que deve ser examinado é se a pretensão da empresa recorrente no sentido de que os esclarecimentos e documentos acostados ao recurso voluntário são essenciais para a solução do caso podem ou não ser admitidos por força do artigo 16, § 4, alínea “a” do Decreto n. 70.235/72. A pergunta que deve ser aqui realizada, portanto, é a seguinte: os esclarecimentos e documentos acostados ao presente Recurso Voluntário às fls. 1.131/1.184 podem ser admitidos à luz do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto n. 70.235/72?

É bem verdade que as limitações à atividade probatória do contribuinte trazidas pelo artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 têm provocado debates profundos entre os julgadores de primeira e segunda instâncias administrativas. Considerando, pois, que o objeto da prova são os fatos, decerto que a depender da situação fática será possível flexibilizar a norma ali constante com base nas normas jurídicas encampadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, restando-se observar-se, evidentemente, que a prova apresentada seja inconteste e independa da análise por parte de uma instância julgadora inferior, eis que o instituto da preclusão processual, no final, liga-se ao princípio do impulso oficial. Na prática, o direito à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora que, com fulcro em seu juízo de valor, pode

---

<sup>14</sup> LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 47/48.

assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança no que diz com a realização da justiça<sup>15</sup>.

A jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que não há uma verdadeira hierarquia entre os princípios da preclusão e da verdade material, podendo-se prevalecer um ou outro a depender do caso concreto e a partir de um juízo valorativo consubstanciado na proporcionalidade, bem assim que a produção de provas em sede recursal é permitida se o caso restar caracterizado em uma das hipóteses previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c” do Decreto n. 70.235/72. Confira-se:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999

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

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

Os princípios, em específico, não estão submetidos, tão-somente, a um juízo de validade, mas especialmente a uma ponderação, a um balanceamento; não se declara válido ou não válido um princípio, não há uma norma de exceção.

A solução é diversa: as circunstâncias concretas motivadoras da aplicação dos princípios conflitantes devem ser analisadas, observando-se qual o princípio prevalecerá no caso concreto, uma vez que eles têm peso diferente.

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

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

Recurso especial negado.

(Processo n. 10875.001542. Acórdão n. 9202-002.626, Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Redator designado Elias Sampaio Freire. Sessão de 23.04.2013. Publicado em 06.06.2014).”

Conforme expus inicialmente, os artigos 16, § 4º, alínea “a” do Decreto n. 70.235 e 7º, § 1º, inciso I da Portaria RFB n. 10.877/2007 dispõe, basicamente, que *“a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior”*.

A propósito, note-se que o artigo 393, *parágrafo único* do Código Civil acabou identificando a força maior como o fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, de

---

<sup>15</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. Não paginado.

modo que o requisito objetivo da força maior restará configurado na inevitabilidade do acontecimento, enquanto o requisito de ordem subjetiva estará vinculado à ausência de culpa na produção do evento. Confira-se, pois, o que dispõe expressamente o referido artigo:

**“Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**

**Título IV – Do inadimplemento das obrigações**

**Capítulo I – Disposições Gerais**

**Art. 393.** (omissis).

**Parágrafo único.** O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.”

Os conceitos de *caso fortuito* e *força maior* foram empregados pelo legislador civil como sinônimos, mas do ponto de vista doutrinário são conceitos que não se confundem, muito embora os autores diverjam sobre as diferenças entre os dois eventos, de modo que enquanto o caso fortuito pode ser compreendido a partir de acidentes que não poderiam ser razoavelmente previstos, decorrentes de forças naturais ou ininteligentes (p.ex., terremotos, furacões, enchentes, incêndios etc.), a força maior, por seu turno, poderia ser entendida a partir do fato de terceiro que criou um obstáculo que a boa vontade do sujeito envolvido não pôde vencer (p.ex., a guerra, o embargo de autoridade pública que impede a saída do navio do porto etc.).

É nesse sentido que se manifesta Silvio Rodrigues<sup>16</sup>:

“a sinonímia entre as expressões caso fortuito e força maior, por muitos sustentada, tem sido por outros repelida, estabelecendo, os vários escritores que participam desta última posição, critério variado para distinguir uma da outra. Dentre as distinções conhecidas, Agostinho Alvim dá notícia de uma que a doutrina moderna vem estabelecendo e que apresenta, efetivamente, real interesse teórico. Segundo a referida concepção, o caso fortuito constitui um impedimento relacionado com a pessoa do devedor ou com a sua empresa, enquanto a força maior advém de um acontecimento externo”.

Nesse ponto, a pergunta que se coloca oportunamente e se mostra um tanto razoável é a seguinte: afinal de contas, o que se entende por *caso fortuito* ou *força maior*? A doutrina civilista não é unânime a respeito dessa intrigante questão. Para Maria Helena Diniz<sup>17</sup>,

“na força maior conhece-se o motivo ou a causa que dá origem ao acontecimento, pois se trata de um fato da natureza, como, p. ex., um raio que provoca um incêndio, inundação que danifica produtos ou intercepta as vias de comunicação, impedindo a entrega da mercadoria prometida, ou um terremoto que ocasiona grandes prejuízos etc.”. Já “no caso fortuito, o acidente que acarreta o dano advém de causa desconhecida, como o cabo elétrico aéreo que se rompe e cai sobre fios telefônicos, causando incêndio, explosão de caldeira de usina, e provocando morte.”

---

<sup>16</sup> RODRIGUES, Silvio. Direito Civil: Parte Geral das Obrigações. 30. ed., v. 2., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 239.

<sup>17</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações, v. 2. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 346-347.

De fato, os doutrinadores civilistas não têm adotado um critério único para definir as expressões *caso fortuito* e *força maior*, sendo que muitos dos doutrinadores enxergam o caso fortuito ligado a algum evento ou acontecimento da natureza que não depende de qualquer intervenção humana, ao passo que a força maior, por sua vez, estaria ligada ao fato de terceiro à atuação humana que acaba impossibilitando o cumprimento da norma jurídica.

Sem pretender pôr fim à controvérsia, entendo, com amparo na doutrina civil, que a característica básica da força maior reside na sua inevitabilidade, ainda que a sua causa seja conhecida, enquanto que o caso fortuito apresenta sua nota distintiva na sua imprevisibilidade, segundo os parâmetros do homem médio, de modo que a ocorrência repentina e até então desconhecida do evento atinge a parte incauta, impossibilitando-a de cumprir o mandamento jurídico.

Retomando à linha de raciocínio principal e que aqui nos interessa, destaque-se que o que deve restar claro é que, no caso concreto, a empresa recorrente alega tão-somente que *“no momento que a empresa contribuinte tomou ciência da notificação para esclarecimentos das divergências não possuía os documentos necessários aos esclarecimentos”* e que *“restou impossibilitada de atender ao solicitado naquela ocasião”*, sendo que, em momento algum, alegou e tampouco comprovou qualquer motivo de força maior que acabou por impedi-la de apresentar os respectivos esclarecimentos e documentos no momento oportuno.

Aliás, note-se que a autoridade julgadora de 1ª instância não passou despercebida em relação a esse ponto e acabou entendendo, ao final, que nas manifestações da empresa ora recorrente não havia nenhum motivo que justificasse a não apresentação das provas solicitadas e que a recorrente sequer tentou justificar qualquer divergência apontada mesmo que tais justificativas estivessem desacompanhadas de provas. Confira-se, portanto, os trechos abaixo transcritos, extraídos das fls. 1.099/1.100 do acórdão recorrido:

“Os textos legais estabelecem que na manifestação de inconformidade devem ser apresentadas todas as provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo no caso de ficar demonstrada uma das hipóteses ali descritas como exceção, o que não restou comprovado nos autos.

[...]

Dito isso, observa-se que em nenhum momento o requerente atendeu à intimação para apresentação de provas, tendo desperdiçado todas as oportunidades que lhe foram oferecidas pela Administração para comprovar o direito pleiteado, marcadamente no momento em que deixou de atender à intimação regularmente feita e ao não fazer acompanhar sua manifestação de inconformidade dos esclarecimentos e documentos de cuja necessidade já tinha conhecimento por meio da ciência dos autos do processo (...).

Ora, uma nova extensão da dilação probatória na atual fase processual seria privilegiar o contribuinte desatento em detrimento de todos os demais contribuintes que não se negam a colaborar com a Administração e, mais do que isso, seria permitir que o requerente determinasse a alocação dos recursos da Administração para além do que determina a lei única e exclusivamente em decorrência de sua falta de diligência em relação aos seus negócios. O próprio ordenamento jurídico proíbe que se adote essa abordagem, ao estabelecer regras processuais específicas acerca da preclusão, conforme já exposto. Não há nas manifestações do requerente nenhum motivo que justifique a não apresentação das provas solicitadas, portanto, não há nenhum indício nos autos de que eventual extensão da instrução probatória vá produzir frutos, pois o requerente sequer tenta justificar qualquer divergência apontada, mesmo sem apresentar provas.

Há uma grande preocupação no processo administrativo com a busca da verdade material como um princípio a ser observado, porém esse princípio, como é natural da

abordagem principiológica no mundo jurídico, deve ser conciliado com os demais princípios e institutos que norteiam o processo administrativo. Em especial, o princípio da razoável duração do processo e o instituto da preclusão, principalmente sob o aspecto dos recursos e esforços da Administração que devem ser a ele alocados com parcimônia e de forma proporcional ao contencioso a ser solucionado. Nessa perspectiva, não parece razoável estender ainda mais o esforço de análise da Administração em um processo para o qual o requerente teve oportunidade e não foi capaz de trazer sequer um indício ou início de prova em resposta aos questionamentos colocados pela autoridade competente.”

Além disso, registre-se, ainda, que, em momento algum, a empresa recorrente requereu à autoridade julgadora que os esclarecimentos e documentos colacionados às fls. 1.131/1.184 fossem juntados após a apresentação da Manifestação de Inconformidade, conforme bem prescreve o artigo 16, § 5º do Decreto n. 70.235/72<sup>18</sup>, e muito demonstrou no bojo do seu Recurso Voluntário a ocorrência de quaisquer motivos de força maior que eventualmente acabaram por impedi-la de apresentar os respectivos esclarecimentos e documentos oportunamente.

As lições de José Eduardo Soares de Melo<sup>19</sup> acabam corroborando essa linha de entendimento. É ver-se:

“No âmbito federal fora estabelecido que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (...). 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 (...).”

A rigor, destaque-se que há muito que a jurisprudência deste Tribunal administrativo tem se manifestado no sentido de que a instrução processual é concentrada no momento da apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade e que o direito de juntar documentos posteriormente deve ser considerado precluso nas hipóteses em que o sujeito passivo acaba não requerendo de maneira tal à autoridade julgadora e nem apresenta uma das justificativas legais para tanto. Confira-se:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA DCTF.

A simples retificação de DCTF não é elemento de prova suficiente para aferir a liquidez e certeza do direito creditório.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INCERTO.

A compensação não pode ser homologada quando o sujeito passivo não comprova a origem de seu direito creditório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

---

<sup>18</sup> Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 16. (omissis). § 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

<sup>19</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Processo Tributário Administrativo e Judicial. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 117.

Data do fato gerador: 30/04/2004

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Recurso Voluntário Negado.

(Processo n. 10120.904656/2009-37. Acórdão n. 3801-001.540. Conselheiro Relator Flávio de Castro Pontes. Sessão de 24.10.2012. Acórdão publicado em 20.11.2012).” (grifei).

De acordo com as razões acima elencadas, entendo, em senda conclusiva, que os esclarecimentos e documentos colacionados às fls. 1.131/1.184 não devem ser aqui admitidos à luz do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto n. 70.235/72, uma vez que a empresa recorrente não demonstrou e muito menos comprovou a ocorrência de quaisquer motivos de força maior que eventualmente acabaram por impedi-la de apresentar os respectivos esclarecimentos e documentos oportunamente, os quais, aliás, não foram sequer apresentados em sede de *Manifestação de Inconformidade*, devendo-se destacar, também, que a empresa não requereu à autoridade julgadora que os respectivos esclarecimentos e documentos fossem apresentados posteriormente, nos termos do que dispõe o artigo 16, § 5º do Decreto n. 70.235/72.

#### **4. Da desnecessidade da conversão do julgamento em diligência e da inteligência do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72**

Decerto que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Aliás, sobre a verdade material Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>20</sup> dispõem o seguinte:

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo,

---

<sup>20</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72, que dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 29.** Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>21</sup>:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa,

---

<sup>21</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. A autoridade não pode produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados, sob pena de nulidade da decisão.

Por outro lado, a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, porque, como cediço, e de acordo com os artigos 373, inciso I do Código de Processo Civil de 2015<sup>22</sup>, 16, inciso III do Decreto n. 70.235/ 72<sup>23</sup> e artigo 36 da Lei n. 9.784/99<sup>24</sup>, a comprovação dos fatos que tenham sido alegados caberá ao próprio interessado.

Em outras palavras, a realização de diligências não pode ser compreendida como uma espécie de substituição do dever do sujeito passivo em comprovar suas alegações a partir do levantamento de documentos que deveriam ter sido trazidos aos autos pelo próprio contribuinte.

A rigor, percebe-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo vem sustentando o entendimento de que cabe ao contribuinte trazer aos autos todas as provas e documentos que efetivamente possam comprovar suas alegações. Veja-se:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/04/2008

**RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.**

Cabe ao contribuinte trazer ao contencioso todas as provas e documentos que efetivamente comprovem os fatos que alega. A recorrente alegou que o crédito pleiteado teria origem em pagamento indevido decorrente de haver computado na base de cálculo receita de venda de mercadoria sujeita a incidência monofásica, e juntou excertos de livro razão, balancete patrimonial e relatórios contábeis, entretanto, não apontou quais seriam os lançamentos contábeis relevantes nem trouxe aos autos documentação comprobatória dos lançamentos.

(Processo n. 10166.911512/2011-25. Acórdão n. 3302-0008.453. Conselheiro Relator Corinto Oliveira Machado. Sessão de 24.06.2020. Acórdão publicado em 14.08.2020)”.

---

<sup>22</sup> Verifique-se, por oportuno, que o artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil 1973 acabou sendo substituído, por assim dizer, pelo artigo 373, inciso I do CPC/2015, que, a propósito, dispõe igualmente no sentido de que "o ônus da prova incube ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito".

<sup>23</sup> Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 16. A impugnação mencionará: III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

<sup>24</sup> Cf. 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.

Além do mais, a jurisprudência deste Tribunal também acaba corroborando nossa linha de entendimento no sentido de que a realização de diligências nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 não tem por escopo o levantamento de documentos e provas em favor do contribuinte, já que o próprio contribuinte é quem dispõe de meios próprios para tanto. Confira-se:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

(Processo n.10730.723244/2011-32. Acórdão n. 2202-003.999. Conselheiro(a) Relator(a) Júnia Roberta Gouveia Sampaio. Redator designado Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Sessão de 08.07.2017. Acórdão publicado em 03.07.2017).” (grifei).

Tendo em vista que os elementos probatórios devem ser levantados e colacionados aos autos pelos próprios interessados, entendendo pela desnecessidade de conversão do julgamento em diligência à luz do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72, uma vez que a realização de diligências não autoriza que a autoridade julgadora substitua os sujeitos da relação e invoque para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor de um ou de outro, quer seja porque o sujeito passivo, no caso, deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

## **5. Dos precedentes mencionados no recurso e da ausência de vinculação**

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos aparentemente pode corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional<sup>25</sup>, já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Lei n. 5.172/1966**

---

<sup>25</sup> Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

**Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

**II** - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

**“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS**

**Art. 72.** As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

**Art. 75.** Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no **caput** dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, entendo que também nesse ponto não assiste razão à empresa recorrente, porque, como bem demonstrado, os precedentes administrativos tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e, por isso mesmo, não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código.

### Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega