



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

Processo nº 13811.000992/00-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.057 – 1ª Turma
Sessão de 12 de março de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1993

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA

Os acórdãos paradigmas, de forma similar ao caso dos autos, apreciaram juntada de documento com recurso voluntário, decidindo de forma distinta a respeito da interpretação do artigo 16, do Decreto 70.235/1972. Assim, é verificada a similitude fática para o conhecimento do recurso.

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999.

Como as razões do indeferimento do crédito restaram devidamente esclarecidas com a ciência da decisão da DRJ, é legítima a juntada de documentos juntamente com o recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros André Mendes de Moura e Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado pela apresentação de pedido de restituição em 24/05/2000, na qual identificado crédito do contribuinte de Imposto de Renda Na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL) declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, conforme Resolução nº 82/1996, do Senado Federal. Ao citado pedido de restituição foi apresentado pedido de compensação (fls. 4). Nesta oportunidade o contribuinte apresentou guias de recolhimento (DARFs), Declaração de Rendimentos quanto ao ano calendário de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993 (fls. 5 a 185, volume 1).

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo entendeu que teria transcorrido o prazo quinquenal para restituição do indébito, na forma dos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional, razão pela qual indeferiu a restituição por Despacho Decisório nº 822/2000 (fls. 188, volume 1).

Após a apresentação de Manifestação de Inconformidade (fls. 193), na qual questionado unicamente o prazo para restituição, a Delegacia da Receita Federal em Campinas confirmou a decisão da DRF (fls. 314, volume 2):

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 30/04/1990 a 31/03/1993

Ementa: ILL. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

O contribuinte, assim, interpôs recurso voluntário (fls. 322, volume 2), novamente tratando do prazo para restituição do indébito. Com o citado recurso, apresentou cópia de guias de recolhimento (fls. 390, pdf. 176 – e seguintes), dentre outros documentos.

O processo, assim, foi julgado pela Quarta Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (**acórdão 104-18.069**, fls. 475, volume 3), que acolheu o recurso voluntário do contribuinte para definir o termo *a quo* do prazo para restituição do indébito:

IMPOSTO DE RENDA SOBRE o LUCRO LÍQUIDO - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - Conta-se a partir da publicação da Resolução do Senado Federal n.º 82/96, em 19 de novembro de 1996, o prazo para a apresentação de requerimento para restituição dos valores indevidamente

recolhidos a título de imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido. Recurso provido

A Procuradoria foi intimada em 25/07/2011 (fls. 483), interpondo recurso especial no qual alegou divergência na interpretação da lei tributária a respeito do prazo para restituição do indébito (fls. 485). O recurso não foi conhecido pela Presidente da Quarta Câmara (fls. 498).

Nesse contexto, a unidade de origem apreciou o crédito pleiteado, reconhecendo parte dos valores identificados pelo contribuinte (fls. 532, volume 3):

AFASTADA A OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

Acórdão nº 104-18.069 proferido no presente processo pelo Primeiro Conselho de Contribuintes fixa como marco para a contagem do prazo de decadência para repetição do indébito objeto do pleito da interessada a publicação da Resolução do Senado Federal nº 82 de 18/11/1996 que concedeu efeito erga omnes à decisão do STF no tocante à matéria.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO

Pagamentos efetuados com base no artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22.12.88, julgado inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 173.490-ÖÍPR, relativamente aos acionistas. Aplicação da Resolução do Senado Federal n.º 82, de 18.11.96 e Instrução Normativa n.º 63, de 24.07.97.

Os débitos compensados eram controlados em dois processos administrativos, ocorrendo a homologação de toda compensação do processo 10880.009038/00-15 e homologação parcial da compensação relativa ao débito do processo 13804.007623/2002-70 (fls. 577).

O contribuinte, devidamente intimado, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 582, volume 3, pdf. 165), alegando, fundamentalmente, cerceamento de direito de defesa. Juntamente com tal manifestação, novamente apresentou guias de recolhimento e cópia de Declaração de Rendimentos (fdls. 612).

A Delegacia da Receita Federal em Campinas, assim, decidiu por converter o julgamento em diligência (fls. 629, pdf. 213, volume 3), para a seguinte providência “*ciência da contribuinte dos demonstrativos de cálculo que fundamentaram a decisão de homologação parcial das compensações de fls. 550/551, nos quais deverá ser explicitado os índices de atualização monetária dos débitos tributários que resultaram nos coeficientes de deflação dos créditos reconhecidos na decisão de fls. 507/509 e a operacionalização da compensação com os débitos informados no pedido e na declaração de compensação formalizados nos presentes autos, com a devida fundamentação legal da valoração dos créditos e dos débitos envolvidos na compensação.*”

O contribuinte, assim, foi cientificado a respeito dos citados demonstrativos em 09/10/2007 (fls. 652), intimação confirmada pela ciência de patrono em 15/10/2007 (fls. 650, volume 4, pdf. 15) e por intimação às fls. 655.

Diante disso, em 13/03/2008, o contribuinte apresentou aditamento à manifestação de inconformidade (fls. 656, pdf. 21), novamente apresentando DARF recolhida em 1993.

Nesse contexto, decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas manter a decisão da DRF (fls. 702, pdf 68, volume 4):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/1990, 30/04/1991, 30/04/1992, 26/05/1992, 25/06/1992, 31/07/ 1992, 28/08/1992, 29/09/1992, 31/03/1993.

Nulidade. Despacho Decisório. Homologação Parcial de Compensação. Cobrança.

Tendo sido providenciada a ciência ao contribuinte e dos demonstrativos de cálculo de atualização monetária do indébito tributário e da compensação homologada, não subsiste a argüida nulidade da cobrança dos débitos remanescentes.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 30/04/1990, 30/04/1991, 30/04/ 1992, 26/05/1992, 25/06/ 1992, 31/07/1992, 28/08/1992, 29/09/1992, 31/03/1993

Indébito Tributário. Atualização Monetária. Compensação.

Cumpra validar os procedimentos de atualização monetária dos indébitos tributários e a operacionalização da compensação, efetuados de acordo com as disposições legais que regem a matéria.

Indébito Tributário. Prova.

Não comprovada nos autos, mediante a apresentação da escrituração contábil e fiscal correspondente, a compensação, sem processo, de crédito de IRPJ com débito de ILL, não se pode reconhecer a disponibilização de direito creditório decorrente de compensação indevida.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 717, pdf. 82), ao qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deu provimento (**acórdão 1102-00.211**, fls. 794, pdf. 159). O acórdão restou assim ementado:

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Tendo sido apresentada ao contribuinte O despacho decisório com todos os elementos suficientes que possibilitou o seu amplo direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

COMPROVAÇÃO DA COMPENSAÇÃO ATRAVÉS DA ESCRITA FISCAL - Apresentado documentação e não havendo nenhum indício de que os documentos apresentados são inidôneos ou não traduzem a realidade fiscal e contábil da empresa é de se considerar válida a compensação.

COMPENSAÇÃO EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO - A compensação é uma forma de extinção do crédito tributário e o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela SRF, passível de restituição ou ressarcimento poderá utiliza-lo na compensação de créditos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da receita federal

Os autos foram remetidos à Procuradoria por RM (Requisição de Movimentação) emitida em 15/09/2010, com a entrega dos autos à PGFN em 16/09/2010 (fls. 805). Assim, opôs embargos de declaração em 22/10/2010 (fls. 806), acolhidos pela Turma *a quo* para suprir omissão, sem atribuir efeitos infringentes (acórdão 1102-001.148, fls. 822).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1993

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO / DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRECLUSÃO. APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.

O art. 16 do Decreto n. 70.235/72, que determina que a prova documental deva ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de se fazê-lo em outro momento processual, deve ser interpretado com temperamento em decorrência dos demais princípios que informam o processo administrativo fiscal, tais como o formalismo moderado e a busca da “verdade material”. A apresentação de provas após a decisão de primeira instância, no caso, é resultado da marcha natural do processo, pois, não tendo a decisão de piso considerado suficientes os documentos apresentados pelo contribuinte para a comprovação do seu direito creditório, trouxe ele novas provas, em sede de recurso, para reforçar o seu direito.

Assim, os autos foram remetidos à Procuradoria em 12/08/2014, que interpôs recurso especial em 16/09/2014 (fls. 829). Neste recurso, alega divergência na interpretação da prova na forma do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, identificando como paradigmas os **acórdãos nº 202-18.463 e 1202-000.442**.

O recurso especial da Procuradoria foi admitido pelo então Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho:

Os julgados apresentados como paradigmas trazem em suas ementas:

Acórdão nº 202-18.463 (...)

Acórdão nº 1202-000.442 (...)

Na decisão combatida, foi admitida a juntada de documentos probatórios após a decisão da DRJ. No primeiro paradigma entendeu-se que, a juntada de provas deve se dar no momento da realização do pedido, nos processos de iniciativa do contribuinte, e no momento da impugnação, nos de iniciativa do Fisco. No segundo paradigma, adotou-se o entendimento de que

após a impugnação preclui o direito de apresentação de prova documental, a menos que haja motivo de força maior ou as provas refiram-se a fato ou direito superveniente ou destinem-se a contrapor fatos ou razões novos.

Comprovada, pois a divergência, uma vez que, ante fatos semelhantes, dos acórdãos paradigmas obteve-se decisões diversas da produzida no julgado recorrido.

Assim, entendo que estão presentes os elementos necessários à admissibilidade do recurso especial, capazes de ensejar a subida dos autos ao exame da Câmara superior de Recursos Fiscais. (...)

Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria (fls. 875), pleiteando o não conhecimento do recurso pois por falta de similitude fática entre paradigmas e recorrido, explicitando que em recurso voluntário não teria inovado com a juntada de provas. No mérito, pede a manutenção do acórdão recorrido, notadamente porque não seria aplicável o artigo 16, §4º, c, com a contraposição de razões de decisão da DRJ. Sustenta, ainda, que a busca da verdade material asseguraria o direito à juntada de documentos.

Por petição apresentada em 26/07/2017, o contribuinte pede prioridade no julgamento do processo. O pedido foi reiterado em 05/04/2018 (fls. 1.002)

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento

Preliminarmente, aprecio a condição de conhecimento do recurso especial da Procuradoria questionadas pelo contribuinte. Com efeito, sustentou-se que não haveria similitude fática entre paradigmas e recorrido, em especial porque o recurso voluntário apresentado nestes autos apenas corroboraria provas constantes dos autos.

Conhecimento: similitude fática

A Procuradoria apresentou dois acórdãos paradigmas, quais sejam, **202-18.463** e **1202-000.442**.

O **primeiro acórdão paradigma (202-18.463)** tem os fatos descritos em seu relatório, da forma seguinte:

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IN previsto nas Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001.

Analisando as informações fornecidas pela interessada, verificou-se uma falta de consistência, especificamente entre os valores de insumos e a receita gerada pela exportação das mercadorias produzidas, além de terem sido deixados em branco diversos campos do DCP.

O pedido foi parcialmente deferido, ocorrendo a glosa em decorrência de irregularidades no sistema de estoque da empresa, que não foi capaz de comprovar regularidade, exatidão e legalidade dos valores pretendidos.

Foi apresentado manifestação de inconformidade, na qual é alegado que:

- portarias e resoluções não podem confrontar com normas de hierarquia superior, como a Lei nº 29.363/96;*
- a verdade material deve nortear o procedimento administrativo, havendo, portanto, a possibilidade de juntar documentos relevantes ao feito em qualquer momento e instância processual;*
- são apresentados novos demonstrativos de apuração do crédito presumido do IPI.*

Um ano após sua manifestação, a interessada apresenta novo pedido de ressarcimento do crédito presumido do IN, instruído com documentos, alegando adequação do cálculo à legislação vigente. Solicita a suspensão da análise da suspensão da manifestação de inconformidade para que o processo seja remetido em diligência para a origem.

Remetidos os autos à DRJ em Ribeirão Preto - SP, foi o indeferimento mantido, pelos seguintes fundamentos: (...)

- não foram juntados provas capazes de atestar o alegado, mesmo tendo sido intimada a fazê-lo, e mesmo após ter obtido prorrogação de prazo para tal.*

Inconformada, a interessada apresenta recurso voluntário, no qual alega que, devido ao princípio da verdade material, deve ser permitida a produção de provas em qualquer momento do processo, incorrendo a preclusão.

Diante deste quadro fático, decidiu o Colegiado no julgamento do **primeiro acórdão paradigma (202-18.463)**:

Tendo em vista que a contribuinte descumpriu o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235/72, não possuindo em ordem os livros e demais elementos contábeis, e sendo certo que as provas posteriormente apresentadas não se enquadram nas situações das alíneas do prefalado § 4º, tenho que está correta a decisão recorrida, nada havendo a se reformar.

O quadro fático é suficientemente similar para conhecimento do recurso especial, tratando-se de pedido de ressarcimento, com a juntada de documentos em recurso

voluntário, decidindo a Turma prolatora do **primeiro acórdão paradigma** que tais documentos seriam inadmissíveis à luz do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972.

A exata coincidência de fatos - para fins de análise da similitude fática visando conhecimento de recurso especial à luz do artigo 16, §4º - seria impossível. Exatamente por isso, a similitude fática é suficiente quando há pedido de restituição, com juntada de documentos que a parte entende relevantes em recurso voluntário, decidindo os Colegiados de forma distinta. Enquanto no **acórdão paradigma** rejeitou os citados documentos, o Colegiado *a quo* admitiu a juntada de documentos, divergência a ser avaliada por esta Turma da CSRF. Afinal, a pertinência dos documentos será avaliada no mérito, após a admissão do recurso, diante da similitude entre os casos julgados.

O quadro fático é descrito no relatório do **segundo acórdão paradigma (1202-000.442)**:

Em razão de conter os elementos necessários à compreensão dos fatos e dos fundamentos que permeiam o litígio, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, o qual transcrevo adiante:

A interessada, qualificada em epígrafe, apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 207/215, em face do despacho decisório de fls. 186/192, exarado pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo – Derat/SPO, mediante o qual foi homologada parcialmente a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido de R\$ 24.696,62. (...)

A decisão recorrida (fls. 416/427) negou provimento à defesa, conforme ementa abaixo transcrita: (...)

APURAÇÃO DO IRPJ. DEDUÇÃO. ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

Não pode ser aceita a alegação de que valores de estimativas foram extintos mediante compensação, desacompanhada de documentos hábeis a demonstrá-la, tais como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e a seus assentamentos contábeis.

Dentre os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, merece destaque:

d) Saldo Credor do IRPJ do ano-calendário 1999

A controvérsia estabelecida para o saldo credor do IRPJ do ano-calendário de 1999 restringe-se ao aproveitamento pela contribuinte de parte do crédito oriundo de 1998, de R\$ 686.881,37, para compensar uma estimativa do tributo referente a maio de 1999, desconsiderada pela Autoridade Fiscal em razão de não a verificar na respectiva Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – Dctf, fato confirmado, que aliado a não apresentação de documentos que comprovem ter realizado a compensação em época própria, implica na não aceitação da estimativa para fins de dedução do imposto devido para o ano calendário de 1999 e, conseqüentemente, na apuração de eventual saldo credor. (...)

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do julgamento de primeira instância em 18/02/2009, por meio de ciência postal, conforme AR de folha 428-V, a interessada ingressou, em 18/03/2009, com recurso voluntário às fls. 429/446 e documentação anexa de fls.430/524 alegando em síntese:

a) Saldo negativo de 1999

Apesar do equívoco no preenchimento da DCTF, tanto o crédito quanto a compensação com o imposto apurado no mês de maio de 1999, foram devidamente escriturados, consoante se observa do Livro Razão (Doc 03), competência de dezembro de 1999.

O fisco poderia retificar de ofício sua DCTF, por verificar erro nela contido, nos termos do art. 21 do DL 1967/82, bem como, em sede de defesa administrativa o fisco tem o dever de reconhecer o recolhimento indevido ou a maior, citando o Parecer Normativo Cosit nº 67/86 e precedentes do Conselho quanto à retificação de declaração e aplicação do princípio da verdade material. Conclui que um simples erro formal não pode macular a existência do saldo negativo apurado, quanto mais em face do princípio da verdade material.

b) Saldo negativo de 2000

“26. Por fim, no tocante ao ano-calendário 2000, a D. Autoridade Fiscal deixou de considerar o crédito no valor de R\$ 91.481,97, por entender que a Recorrente não teria logrado êxito em comprovar sua existência.

27. Ao contrário do alegado, o aludido crédito não só foi devidamente escriturado no Livro Razão (Doc. 05), como foi declarado na DCTF do 3º Trimestre de 2001, cuja retificadora foi entregue à Secretaria da Receita Federal em 17/03/2009, nos termos do recibo de entrega ora acostado (Doc. 06).”

Nesse contexto, decidiu a Turma prolatora **segundo acórdão paradigma**
(1202-000.442)

No que tange a juntada de cópias de folhas do “Livro Razão”, dispõe o art. 16, §4º e 5º do PAF (Decreto 70.235/72) que: (...)

O contribuinte foi intimado para demonstrar e explicar com documentos hábeis as compensações relativas ao IRPJ da DIPJ/2002- AC 2001, fl. 24.

O Despacho Decisório, fls 186/192, deixou claro que o IRPJ mensal estimativa do período de apuração de maio de 1999 não havia sido declarado em DCTF, motivo que não foi considerada para fins de composição do saldo negativo do ano-calendário de 1999.

Da mesma forma desconsiderou a compensação de estimativa relativa ao mês de julho de 2001 com crédito oriundo de saldo negativo de 2000 por não ter sido declarado em DCTF.

Mesmo diante da intimação e negativa do direito creditório pelo Despacho Decisório, bem como não tendo declarado a compensação em DCTF, não juntou na manifestação de inconformidade nenhum documento de sua escrituração para comprovar a efetiva compensação.

As ocorrências para aceite da prova documental depois da impugnação (manifestação de inconformidade) não ficaram provadas no presente processo, razão pela qual não se conhece as “folhas do Livro Razão” juntadas ao recurso voluntário.

Note-se a similitude com o caso dos autos, tratando de pedido de compensação, tendo o contribuinte apresentado manifestação de inconformidade, decidindo a DRJ que não estaria provado seu direito. Nesse contexto, o contribuinte apresentou documento complementar (“Livro Razão”) juntamente com recurso voluntário, não sendo admitido a juntada do documento, com a aplicação do artigo 16, § 4º do Decreto 70.235/1972.

O contribuinte sustenta que: “*trata-se de acórdão que, embora tivesse como objeto a compensação de saldo negativo de IRPJ, fundamenta-se na aplicação do § 4º do art. 16 em escopo, sem, contudo, tratar da exceção prevista na alínea c de referido dispositivo, a teor do presente caso, conforme já demonstrado.*”

Efetivamente, o acórdão recorrido aplicou a alínea “c”, do § 4º. do artigo 16. Nesse sentido, lembro o teor do voto condutor no acórdão de embargos (1102-01.148):

Contudo, a DRJ considerou as provas até aquele momento apresentadas (planilha, DARF, e recibos de declarações de IRPJ), insuficientes para comprovar tanto a existência da alegada compensação de parte do ILL devido com o IRPJ, quanto a existência e disponibilidade do saldo negativo de IRPJ para compensar com o ILL devido, afirmando ser imprescindível a apresentação da escrituração comercial e fiscal com os registros contábeis pertinentes.

Ora, foi exatamente isto o que a recorrente buscou trazer aos autos, logrando demonstrar, no entender do relator do voto condutor, o quanto requerido pela DRJ, ou seja, a existência e disponibilidade do saldo negativo de IRPJ, bem como a sua compensação com o ILL devido, no exato montante que restara consignado no DARF que desde o início do litígio se encontrava nos autos.

É fato que o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, que regula o processo administrativo fiscal, determina que a apresentação da prova documental seja feita na impugnação, precluindo o direito de se fazê-lo em outro momento processual.

Contudo, a jurisprudência do CARF vem temperando essa disposição em nome do princípio da verdade material.

Além do fato de ter a recorrente protestado, desde a impugnação, pela posterior juntada de novas provas ao processo, e da intuitiva dificuldade de se obter a documentação requerida pela DRJ para fins de comprovação do direito creditório, ante o longo prazo decorrido entre os fatos e o pedido, e a ocorrência de incorporações societárias ao longo do caminho, pode-se ainda considerar, no caso, que as novas

provas podem ser admitidas, aplicando-se a elas a exceção do inciso “c” do mesmo dispositivo legal, o qual permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na impugnação os documentos de que dispunha naquele momento e que entendia aptos a comprovar seu direito, requerendo a posterior juntada de novas provas, acaso se fizessem necessárias. E, não tendo o julgador a quo reconhecido naqueles documentos a necessária força probante, trouxe o contribuinte novas provas para reforçar o seu direito, de modo que, no caso concreto, a apresentação das provas no recurso voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Portanto, não se trata de afastamento de dispositivo legal em vigor, mas sim de interpretação deste dispositivo e de sua aplicação ao caso concreto. (...)

É fato que o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, que regula o processo administrativo fiscal, determina que a apresentação da prova documental seja feita na impugnação, precluindo o direito de se fazê-lo em outro momento processual.

Contudo, a jurisprudência do CARF vem temperando essa disposição em nome do princípio da verdade material.

Além do fato de ter a recorrente protestado, desde a impugnação, pela posterior juntada de novas provas ao processo, e da intuitiva dificuldade de se obter a documentação requerida pela DRJ para fins de comprovação do direito creditório, ante o longo prazo decorrido entre os fatos e o pedido, e a ocorrência de incorporações societárias ao longo do caminho, pode-se ainda considerar, no caso, que as novas provas podem ser admitidas, aplicando-se a elas a exceção do inciso “c” do mesmo dispositivo legal, o qual permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na impugnação os documentos de que dispunha naquele momento e que entendia aptos a comprovar seu direito, requerendo a posterior juntada de novas provas, acaso se fizessem necessárias. E, não tendo o julgador a quo reconhecido naqueles documentos a necessária força probante, trouxe o contribuinte novas provas para reforçar o seu direito, de modo que, no caso concreto, a apresentação das provas no recurso voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Portanto, não se trata de afastamento de dispositivo legal em vigor, mas sim de interpretação deste dispositivo e de sua aplicação ao caso concreto. (...)

A análise da correção - ou não - da interpretação da Turma prolatora do acórdão recorrido ocorrerá em julgamento de mérito, caso conhecido o recurso. No julgamento

de mérito será apreciada a interpretação do artigo 16, §4º e suas alíneas, para eventual reforma da decisão recorrido.

De toda forma, para fins de conhecimento vislumbro similitude suficiente à análise da matéria devolvida a esta Turma da CSRF, conforme razões supra.

Por fim, pondero que a alegação do contribuinte de que as provas apresentadas em recurso voluntário apenas reforçariam as provas dos autos será apreciado no mérito.

Concluo, assim, por **conhecer do recurso especial da Procuradoria**.

Mérito:

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

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

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

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

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

O acórdão recorrido aplicou a alínea “c” do § 4º, acima reproduzida, entendendo que a prova trazida em recurso voluntário teria por finalidade “*contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*”.

Nesse sentido, é o voto condutor, do ex-Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, no acórdão julgando embargos de declaração:

É fato que o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, que regula o processo administrativo fiscal, determina que a apresentação da prova documental seja feita na impugnação, precluindo o direito de se fazê-lo em outro momento processual.

Contudo, a jurisprudência do CARF vem temperando essa disposição em nome do princípio da verdade material.

Além do fato de ter a recorrente protestado, desde a impugnação, pela posterior juntada de novas provas ao processo, e da intuitiva dificuldade de se obter a documentação requerida pela DRJ para fins de comprovação do direito creditório, ante o longo prazo decorrido entre os fatos e o pedido, e a ocorrência de incorporações societárias ao longo do caminho, pode-se ainda considerar, no caso, que as novas provas podem ser admitidas, aplicando-se a elas a exceção do inciso “c” do mesmo dispositivo legal, o qual permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na impugnação os documentos de que dispunha naquele momento e que entendia aptos a comprovar seu direito, requerendo a posterior juntada de novas provas, acaso se fizessem necessárias. E, não tendo o julgador a quo reconhecido naqueles documentos a necessária força probante, trouxe o contribuinte novas provas para reforçar o seu

direito, de modo que, no caso concreto, a apresentação das provas no recurso voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Portanto, não se trata de afastamento de dispositivo legal em vigor, mas sim de interpretação deste dispositivo e de sua aplicação ao caso concreto. (...)

Lembro que o processo trata de compensação de ILL, tendo a DRF analisado o pedido às fls 532 (volume 3) e reconhecido crédito correspondente aos pagamentos efetuados pelo contribuinte (fls. 535).

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando cerceamento de direito de defesa, resolvendo a DRJ pela baixa em diligência para que o contribuinte fosse intimado quanto aos cálculos que embasaram a decisão da DRF.

Intimado em 15/10/2007, o contribuinte se pronunciou meses depois (13/03/2008), apresentando aditamento à manifestação de inconformidade (fls. 656, pdf. 21), novamente apresentando DARF recolhida em 1993. Em citado aditamento menciona o contribuinte que:

Pelo documento de arrecadação anexado (Anexo 02), pode-se inferir que a contribuinte recolheu, efetivamente, o valor equivalente a 3.510.490,60 UFIR. Esse recolhimento se deu, em parte - 2.483.367,98 UFIR - com a utilização do instituto da: compensação, restando, pois, um saldo equivalente a 1.027.122,62 I;JFIR, que foi pago em moeda corrente e com base no valor da UFIR da data do pagamento, de Cr\$ 15.373.776.222,86..

Entretanto, Senhores Julgadores, em momento algum foi considerado o valor recolhido por meio de compensação. E esse é, exatamente, o cerne da questão. Mister salientar que a entrega das DCTF's relativas ao ano- calendário de 1992 foi dispensada por ato da própria Secretaria da Receita Federal, o que dificulta a análise, mas não pode ser um óbice para a confirmação do direito creditorio da Manifestante.

Nota-se, assim, que o contribuinte tinha pleno conhecimento – antes da decisão da DRJ – da causa da negativa de parte do seu crédito, mas só veio comprovar isso em ocasião posterior.

De fato, o contribuinte apresentou os seguintes documentos antes do julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

- (i) **Pedido de restituição** acompanhado de guias de recolhimento (DARFs), Declaração de Rendimentos quanto ao ano calendário de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993 (fls. 5 a 185, volume 1).
- (ii) **Recurso voluntário** com guias de recolhimento (fls. 390, pdf. 176 – e seguintes);
- (iii) **Manifestação de inconformidade**, novamente juntando guias de recolhimento e cópia da Declaração de Rendimentos (fls. 612);

(iv) **Petição em aditamento à Manifestação de Inconformidade**, após resultado de diligência com nova cópia da DARF recolhida em 1993 (fls. 656, volume 2).

Nesse panorama, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento decidiu que não estaria comprovado parte do crédito de ILL pleiteado:

Já no que diz respeito ao valor do indébito tributário não reconhecido pela DRF Campinas/SP, relativo ao ILL do ano-calendário de 2002, não pago, mas supostamente compensado com crédito de IRPJ no valor de 2.483.367,98 Ufir ou R\$ 2.057.967,05, cumpre consignar inicialmente que a contribuinte não trouxe qualquer elemento aos autos que corroborasse a compensação supostamente efetuada ou o direito creditório porventura utilizado na compensação.

Apenas no Darf de fls. 14 foi consignado que o direito creditório utilizado referir-se-ia a IRPJ. Segundo a manifestação de inconformidade, trata de saldo negativo de IRPJ do 1º semestre de 1992, no valor de 4.719.926,49 Ufir, apurado na Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica - DIRPJ 1993, conforme cópia de fls. 578. Todavia, não há nos autos qualquer elemento de prova a corroborar a existência e a disponibilidade do saldo negativo de IRPJ do 1º semestre de 1992 para a compensação com o ILL devido, conforme informação contida no Darf. (...)

Apesar das alegações da defesa, os recibos das declarações de IRPJ, o comprovante de recolhimento e os demonstrativos apresentados não são provas hábeis e suficientes da compensação. Configura-se imprescindível a apresentação da escrituração comercial e fiscal com os registros contábeis pertinentes. Ressalte-se que não foram cumpridos até o momento os protestos da defesa pela apresentação oportuna dos registros do Livro Razão da conta do ILL e do IRPJ compensado. No caso em apreço, além de não haver nos autos qualquer documento da escrituração comercial e fiscal da contribuinte, hábil a comprovar a compensação alegada pela empresa, ainda que houvesse tal comprovação, o indébito tributário a ser reconhecido não teria a natureza de ILL, mas a mesma natureza e regime jurídico do crédito utilizado na suposta compensação do ILL. (...)

Conseqüentemente, no caso em questão, se o contribuinte vier a provar a compensação porventura efetuada de crédito de IRPJ com o ILL devido no ano-calendário de 1992, tendo este último se configurado indevido, restabelecida estaria a disponibilidade do crédito de IRPJ utilizado na compensação, sendo necessário verificar a possibilidade jurídica de utilização do crédito assim disponibilizado.

Por força desta decisão, o contribuinte acostou, ao recurso voluntário (fls. 717, pdf. 82), instruído com os seguintes documentos:

(i) DARF recolhida em 1993 - ILL (fls. 747, pdf. 112);

- (ii) Livro Diário Geral (fls. 756/778);
- (iii) Declaração de Rendimentos do ano de 1992 (fls. 779)
- (iv) Declaração de Rendimentos retificadora do ano de 1992, apresentada em 29/03/1997 (fls. 789).

A Turma Ordinária, assim, apreciou estes documentos concluindo pela procedência do recurso voluntário do contribuinte. O voto do relator elucida a análise procedida pelo Colegiado *a quo*:

Da análise da documentação apresentada verifica-se que a compensação foi registrada no livro diário na conta contábil 2.1.03.1.8 (IRF Sobre Lucro Líquido a Recolher) com o seu “zeramento” através de três lançamentos, sendo dois deles, nos valores de Cr\$ 52.400.077.061,65 (débito) e Cr\$ 15.605.748.887,68, em contrapartida das contas do Ativo Circulante, especificamente as contas 1.1.4.55.30.40 (Antecipação do IRPJ) e 1.1.4.55.30.43 (Antecipação do ILL). Tais lançamentos estão devidamente comprovados nas cópias das páginas do livro diário apresentada pela contribuinte (Anexo 4 fls. 716).

Além da documentação contábil, a requerente apresenta um documento de arrecadação fiscal (DARF) onde consta o recolhimento no valor de 3.510.190,60 UFIR (ou Cr\$ 52.544.356.307,59) sendo esse valor extinto parte através de compensação no valor de 2.483.367,98 UFIR (ou Cr\$ 37.170.580.084,72) e parte com recolhimento em moeda corrente no valor de 1.027.122,62 UFIR (ou Cr\$ 15.373.776.222,86) (Anexo 2 - fl. 702). O saldo recolhido em dinheiro no valor de 1.027.122,62 UFIR foi efetivamente lançado na DIPJ do ano calendário de 1992, enquanto que a parte compensada foi lançada diretamente na contabilidade, conforme determinava a legislação fiscal e efetivamente comprovado através do documento de fl. 740 (anexo 7) e Anexo 4 fls. 716.

Outro meio de prova seria apresentar a relação de crédito e débito constante na DCTF do ano calendário em que foi realizada a compensação, contudo, a Secretaria da Receita Federal, através do anexo I da IN SRF 73/94, dispensou as pessoas jurídicas de apresentarem as DCTFs relativa ao ano calendário de 1992 o que toma os documentos apresentados pelo contribuinte (Livros diários, DARF, DIPJ) os únicos aptos a comprovar a efetiva compensação. Ressalta-se que não foram trazidos aos autos nenhum indício de que os documentos apresentados são inidôneos ou não traduzem a realidade fiscal e contábil da empresa, de forma que, há de se reconhecer a compensação efetuada no ano calendário de 1992.

Com relação à existência e a disponibilidade do saldo negativo de IRPJ para compensar com o ILL devido é de sopesar que essa matéria deveria ser analisada pela Receita Federal durante o prazo prescricional de 05 anos, não podendo agora no ano de 2010 discutir um saldo negativo declarado no ano de 1992. Dessa forma, tendo em vista a homologação tácita da origem e do valor do saldo negativo do IRPJ de 1992 cumpre observar

apenas se houve ou não a compensação realizada, questão essa que a contribuinte obteve êxito em demonstrar efetivamente que a fez, segundo já exposto.

Nota-se que a Turma Ordinária, portanto, julgou relevante a comprovação trazida aos autos juntamente com recurso voluntário (Livro Diário), não sendo suficientes os documentos anteriormente acostados aos autos.

Portanto, a discussão a respeito da juntada de documentos revela-se pertinente, interpretando-se o artigo 16, §4º e alíneas do Decreto nº 70.235/1972.

Lembro que o Colegiado a quo aplicou a alínea "c" entendendo que a juntada de documentos em recurso voluntário ocorreu em "*resultado da marcha natural do processo*" (expressão empregada pelo acórdão recorrido).

Nesse sentido, lembro que o crédito tributário pleiteado (ILL) consta em parte de recolhimento (DARF) e parte compensação (escritural, diante do regramento à época). E que a grande discussão no processo refere-se aos valores compensados, que a DRJ explicitou não teriam sido comprovados documentalmente até a sua decisão. E de fato apenas com o recurso voluntário foram apresentados documentos que atestaram a citada compensação, embora desde o pedido inicial houvesse indício da existência de tal crédito.

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

Com efeito, a interpretação isolada do artigo 16 e seu §4º poderia implicar na interpretação - bastante rigorosa - da impossibilidade de juntada de documentos depois da apresentação de impugnação administrativa (ou manifestação de inconformidade, no caso da compensação), ressalvadas as hipóteses dos incisos do §4º, acima colacionado (impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

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

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

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

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

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

Art. 2º: (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

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

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

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

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

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

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

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

Especificamente sobre a possibilidade de juntada de provas, o artigo 38, da Lei nº 9.784/1999 prescreve que:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

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

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

Ao tratar do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, são as pertinentes considerações de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López:

Ao se levar às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto nº 70.235/72, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. (...)

Assim, revela destacar que a depender da situação é possível flexibilizar a norma, desde que evidentemente, a prova apresentada seja inconteste e nesse sentido independa da análise de uma instância inferior, eis que a preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. (...)

Na prática, quer nos parecer que, o direito à parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e

necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da justiça.

(Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Dialética, 2010, fls. 305 e 306.)

Acrescento que esta Turma da CSRF decidiu ser possível a juntada de provas em recurso voluntário, nos termos do acórdão **9101-003.097**:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

Anoto que o acórdão **9101-003.097** foi prolatado em processo originado por compensação, como se observa de seu relatório:

Os presentes autos dizem respeito a pedido de reconhecimento de direito creditório de saldo negativo de IRPJ para os anos-calendário de 1996 e 1997. O saldo negativo do ano-calendário de 1996 decorre de recolhimento a maior de estimativa mensal, do IRRF e de apuração de prejuízo fiscal. O saldo negativo do ano-calendário de 1997 tem origem no IRRF e pagamento de estimativa mensal.

Colegiado: Com também no acórdão **9101-003.927**, julgado em 04/12/2018 por este

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no

contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

Ressalto que este último acórdão (9101-003.927) também trata de compensação tributária, como se extrai do relatório:

Os presentes autos versam sobre reconhecimento de direito creditório, no qual foi apresentada declaração de compensação DCOMP para pleitear aproveitamento de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário de 2002, no valor de R\$2.071,85.

Diante de tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, mantendo o acórdão recorrido.

Conclusão:

Assim, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**.

Em respeito ao artigo 63, §8º, do RICARF (Portaria MF 343/2015), esclareço que preponderou no julgamento o entendimento de que: como as razões do indeferimento do crédito restaram devidamente esclarecidas com a ciência da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, é legítima a juntada de documentos juntamente com o recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Acompanhei a I. relatora pelas conclusões.

Esclareço tecendo considerações a respeito da possibilidade de juntada de provas em momento posterior à apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade.

Como bem colocado no substancioso voto, o presente Colegiado já se manifestou sobre o assunto, sendo mencionadas decisões de minha relatoria, como os Acórdãos nº 9101-003.927 e 9101-003.097, aplicáveis de maneira bastante precisa ao caso concreto e utilizadas de maneira sempre cirúrgica pela I. relatora.

Aproveito a presente declaração de voto para apresentar argumentação complementar, para deixar o mais transparente possível minha posição sobre o assunto.

Em determinados casos, constata-se que são trazidos originariamente apenas na decisão recorrida (ex.: acórdão da DRJ), proferida em sede ordinária, fundamentos que não ficaram devidamente esclarecidos para embasar o lançamento fiscal ou o indeferimento do reconhecimento do direito creditório.

Assim, considerando que a parte tomou o conhecimento de tais fundamentos somente após proferida a decisão da instância *a quo*, não poderia haver óbice para se contrapor em sede de recurso voluntário, inclusive apresentando provas aptas a lastrear sua pretensão.

O prazo previsto para a apresentação de provas, seria a combinação dos dispositivos: (1) § 4º do art. 16 do PAF, inciso "c", que predica que poderia ocorrer "em outro momento processual", sem contudo especificar qual seria o momento, e que "destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", e (2) a regra aplicável à apresentação da impugnação de trinta dias prevista no art. 15 do PAF.

Entender, em situação específica no qual o litígio fica devidamente esclarecido para as partes apenas após a decisão de DRJ, que o prazo para apresentação de provas complementares seria o de "em outro momento processual", sem nenhuma definição, ou seja, prazo indefinido, provoca situação de vulnerabilidade ao julgamento, permitindo inclusive interpretação no sentido de que a documentação poderia ser apresentada no dia da sessão.

Entendo que as hipóteses trazidas no § 4º do art. 16 do PAF tratam de situações de caráter extraordinário, devendo cada uma ser interpretada a depender da circunstância posta no caso concreto. "Força maior", "fato ou direito superveniente" ou "contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos" dizem respeito a situações especiais que ocorreram no decorrer da fase contenciosa fora da governabilidade das partes no processo, que surgem em um momento indeterminado, e por isso a prerrogativa de se apresentar provas complementares "em outro momento processual".

Concentrando-se especificamente na hipótese "contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", e da situação em que a decisão da turma a quo originariamente esclarece os fundamentos da autuação ou do indeferimento de pedido de reconhecimento de direito, cabem ser tutelados os valores da dialética instaurada na fase contenciosa e da liberdade que o julgador tem para firmar sua convicção e construir seus fundamentos, desde que sem inovação.

Nesse contexto, estando para a parte devidamente esclarecidos os fundamentos que levaram à não satisfação de sua pretensão, e delineado precisamente o momento em que tomou ciência da decisão, não há sentido em dizer que poderia apresentar documentação complementar para se contrapor a fundamento esclarecido pela turma a quo "em outro momento processual", sem nenhum prazo determinado.

Pelo contrário, o cenário construído é no sentido de que a parte teve ciência do fundamento em um momento determinado, razão pela qual deve apresentar a devida contraposição para satisfazer sua pretensão no prazo previsto para apresentação da defesa em sede de recurso ordinário: trinta dias, junto ao recurso voluntário.

Cabe esclarecer que o presente entendimento aplica-se apenas ao recurso de natureza ordinária, ou seja, não se aplica a recursos extraordinários, cujos requisitos de admissibilidade são específicos e demandam a devolução de matéria para discussão somente se houver decisão paradigma com interpretação divergente da legislação tributária.

São minhas considerações, para votar pelas conclusões com a I. relatora, no sentido de negar provimento ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de voto

Conselheira Livia De Carli Germano

No caso dos autos, acompanhei a relatora pelas conclusões por entender que a juntada de documentos ocorreu no contexto da dialeticidade do processo, encaixando-se nas hipóteses de exceção expressamente previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972¹.

De fato, em meus votos tenho observado que, em regra, os fundamentos de defesa, assim como o pedido de diligência e as provas documentais, devem ser apresentados por ocasião da impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Como exceções, temos os casos expressamente previstos na legislação (v.g. os do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972), bem como as hipóteses em que o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, quer por tratar de matéria de ordem pública, quer por ser necessário à formação do seu livre convencimento.

Sobre o livre convencimento do julgador, observo que, muito embora no processo administrativo este seja um princípio ampliado, em virtude da busca da verdade material que o orienta, tal mandamento também encontra limites, devendo-se fazer uma interpretação integrada do ordenamento jurídico.

Nesse passo, compreendo que a aplicação de tal princípio -- bem como a de dispositivos constantes de outros diplomas legais tais como o artigo 38 da Lei nº 9.784/1999² --

¹ Art. 16 - A impugnação mencionará: (...)

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

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

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

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

² Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

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

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

não pode esvaziar o conteúdo expresso das regras que regem especificamente o processo administrativo fiscal -- em especial o artigo 16 do Decreto 70.235/1972.

A palavra chave neste caso é *diálogo*.

Explico.

A doutrina assim compreende o princípio da verdade material:

*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 37ª edição. São Paulo: RT, 2011, p. 581, grifamos)*

O livre convencimento do julgador, orientado pela busca da verdade material, encontra-se positivado no artigo 29 do Decreto 70.235/1972, que estabelece:

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

Assim, há casos em que, não obstante não tenha sido aventado pelas partes, o argumento pode ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública³, de revisão de ato ilegal⁴, ou por ser necessário à formação do seu livre convencimento, também em vista da vedação ao *non liquet* (dever de decidir)⁵.

Não obstante, o princípio do livre convencimento do julgador encontra limites no próprio ordenamento jurídico, não se podendo admitir que sua amplitude esvazie o teor de regras positivadas e, presumidamente, constitucionais.

Daí porque a livre convicção que orienta a busca pela verdade material não deve ser tão plena a ponto de se rechaçar por completo a aplicação do artigo 16 do Decreto 70.235/1972, que expressamente prevê o momento oportuno para a apresentação de provas e também traz as situações de exceção (grifamos):

³ Costuma-se dizer que as matérias que o julgador deve conhecer de ofício são aquelas de ordem pública. É importante ressaltar, porém, que nem todas as matérias apreciáveis *ex officio* são necessariamente matérias de ordem pública, já que a lei processual, excepcionalmente, pode estabelecer que determinadas matérias de ordem privada sejam apreciadas de ofício. Neste sentido, Teresa Arruda Alvim Wambier explica: “*Numa imagem matemática, dir-se-ia que o conjunto de matérias examináveis de ofício é maior do que o das matérias de ordem pública. Portanto toda matéria de ordem pública é examinável de ofício, mas nem tudo o que pode ser examinado de ofício consiste em matéria de ordem pública*” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Nulidades do processo e da sentença*. 4ª ed. São Paulo: RT, 1998, p. 137)

⁴ Lei 9.784/1999:

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto: (...)

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

⁵ De fato, se for para formar seu livre convencimento, o julgador pode conhecer de argumentos de fato ou de direito *ex-officio*, desde que indique os motivos que levaram a tal decisão. Isso porque, em virtude do dever de decidir (proibição do *non liquet*), há o poder-dever de aplicar ao caso a norma jurídica que o julgador entender mais pertinente, mesmo que não tenha sido suscitada pelas partes.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

(...)

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

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

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

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

De fato, não existe princípio pleno, até porque naturalmente uns podem parecer contrários a outros em determinadas situações concretas.

Além disso, as regras em vigor têm presunção de legalidade e constitucionalidade e não podem ser puramente ignoradas a depender do caso, mas, ao contrário, deve-se buscar uma interpretação da regra para o caso concreto que compatibilize os princípios norteadores do tema.

Portanto, não se pode negar que o processo administrativo é regido pela busca pela verdade material, mas isso não significa afirmar que esta seja ilimitada.

Uma interpretação compatível entre os princípios e regras em jogo revela que os princípios do livre convencimento e da busca pela verdade material podem servir de norte para impedir uma interpretação demasiadamente estrita das hipóteses de exceção previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972, mas nunca para negar a sua aplicação.

Por exemplo, quando a alínea "c" permite a apresentação de provas posterior à impugnação para "*contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*", tal hipótese pode ser entendida como impondo à parte uma necessária correlação entre a prova inauguralmente trazida e os fatos do processo, ou seja, ela traz o requisito da dialeticidade, de diálogo entre provas e decisões.

É nesse contexto que entendo como aplicável a alínea "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 ao caso dos autos.

Sem embargo, compreendo válido ressaltar que situações mais extremas -- a exemplo de permitir a apresentação de novas provas até um momento processual outro que não a impugnação, sem que haja qualquer diálogo entre tal prova e o contexto dos autos até então -- já significaria alargar demasiadamente o princípio, negando com isso a aplicação de uma regra positivada, o que deve ser evitado.

Nesse passo, não se pode esquecer que a Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, é aplicável apenas subsidiariamente ao Decreto 70.235/1972 (que tem status de lei ordinária), conforme esclarece o próprio artigo 69 daquele diploma legal. Assim, se, em um caso concreto, a aplicação do artigo 38 da Lei 9.784/1999 resultar no completo afastamento do disposto no artigo 16 do artigo 70.235/1972 e seus parágrafos, a exegese estará, com a devida vênia, equivocada para tal caso.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano