



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.731281/2012-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.227 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	04 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	INFORMÁTICA NACIONAL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à existência de uma das exceções expressas no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, em especial a impossibilidade de apresentação oportuna, vez que o fato provado não havia sido noticiado à autoridade fiscal. No recorrido, o dispositivo legal foi interpretado em face da apresentação de prova complementar à antes apresentada à autoridade fiscal e em impugnação, sem que a autoridade julgadora nada tenha inovado na apreciação desta defesa.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por INFORMÁTICA NACIONAL S.A. ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-006.894, na sessão de 16 de agosto de 2023, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em relação ao Recurso Voluntário interposto pela Informática Nacional S.A. (i) em não conhecer dos novos documentos apresentados com o Recurso Voluntário; (ii) em conhecer parcialmente do referido recurso, deixando de conhecer das alegações contidas no item IV.4.1 da peça recursal; (iii) em rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência; (iv) e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva; e em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. DOCUMENTOS COLACIONADOS AOS AUTOS EM SEDE RECURSAL. AUSÊNCIA DE NOVOS FATOS E NOVAS RAZÕES TRAZIDAS AOS AUTOS. PRECLUSÃO.

De acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso 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 ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A regra prevista no artigo 16, § 4º, alínea "c" do Decreto nº 70.235/72 é bastante clara ao dispor que a prova documental poderá ser apresentada após a Impugnação apenas quando se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que significa dizer, pois, que as provas que se destinam a contrapor-se aos fatos, aos motivos ou às razões que são

levantadas desde o início da fiscalização e embasam o próprio lançamento devem ser apresentadas juntamente com a Impugnação.

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS. CAUSA DE PEDIR LEVANTADA EM SEDE RECURSAL.

O Recurso Voluntário deve se ater às matérias que são mencionadas na Impugnação e são analisadas pela Autoridade julgadora de 1ª instância quando da prolação da decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na Impugnação ou que não tenham sido levantadas pela Autoridade a quo não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, porquanto, se este Tribunal entendesse por conhecê-las, estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

O efeito devolutivo dos recursos deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento das matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo, daí por que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à Autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas.

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO E REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DISTINTOS. AUTORIZAÇÃO. EXAME DE FATOS NÃO EXAMINADOS ANTERIORMENTE.

Nos termos do artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, só é possível um segundo exame em relação ao mesmo exercício mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

O reexame de período já fiscalizado, na circunstância em que cuida tão somente da complementação de constituição de crédito tributário em relação às matérias diversas das alcançadas pelo procedimento fiscal anterior, não se confunde com a revisão de lançamento e, portanto, não se submete às disposições do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

É possível o reexame de período já fiscalizado, mediante autorização expressa do Delegado da Receita Federal do Brasil, de sorte que, ao recair esse novo exame sobre fatos não examinados por ocasião do primeiro exame, e sendo apuradas irregularidades tributárias, correto o procedimento do Fisco de constituir o crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de revisão do lançamento anterior, nem de erro de direito, muito menos de alteração do critério jurídico do lançamento, do que se conclui que a autuação cujo período já foi objeto de Fiscalização não será considerada nula ou improcedente quando realizada por determinação do Delegado da Receita Federal e a autoridade fiscal não incluir na base de cálculo a matéria tributável anteriormente considerada.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. DEVER JURÍDICO DE INVESTIGAÇÃO OU ENCARGO DA PROVA. DEVER DE COLABORAÇÃO.

A atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que significa dizer, pois, que, ao confeccionar o lançamento, a Autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

Ainda que o princípio da verdade material exija que a Autoridade busque as provas para fundamentar suas alegações, verifica-se que os contribuintes também têm a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos venha a prevalecer. Ou seja, a verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade formalizadora do lançamento com a realidade dos acontecimentos.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I DO CTN. ENTENDIMENTO FIXADO NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC. TEMA REPETITIVA Nº 163. ARTIGO 62, § 2º DO RICARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA.

Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça - STJ fixou a tese do Tema Repetitivo nº 163 no sentido de que *“o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”*

De acordo com o artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF - RICARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial.

Por sua vez, o artigo 187, § 1º da Lei nº 6.404/76 determina que as despesas computadas na determinação do resultado do exercício devem ser somente aquelas necessárias para a geração das receitas da empresa, de sorte que, tendo em vista que a determinação do resultado do exercício é uma etapa preparatória para a apuração da CSLL, as despesas não necessárias ou não operacionais não devem influenciar na base de cálculo da contribuição, sem contar, ainda, que, de acordo com o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, as despesas que não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora devem ser adicionadas ao lucro líquido do período para fins de determinação a base de cálculo da CSLL.

Os conceitos de despesas “necessárias”, “usuais” e “normais” contidos no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 são, também, aplicáveis à CSLL, já que tal comando acabou consolidando a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

**GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. CUSTOS E DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Para que os custos e as despesas incorridas pelo contribuinte sejam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é necessário que haja a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser, ao menos, incorrida/reconhecida e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social, de modo que, uma vez instado pela fiscalização, o contribuinte deve comprovar, a partir da apresentação de documentação hábil e idônea, a dedutibilidade dos custos e/ou despesas incorridas, e, portanto, se não o faz, a glosa realizada pela fiscalização deve ser considerada de todo correta.

Não basta que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, sendo necessário, portanto, que mantenha em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo-se aí, por conseguinte, os documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações.

Sujeitam-se a glosa fiscal os custos e as despesas com aquisição de mercadorias e serviços cuja efetiva realização não é comprovada por meio de documentação hábil e idônea.

**OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA PELA MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES NÃO COMPROVADAS. PASSIVO FICTÍCIO.**

A presunção de omissão de receita prevista no artigo 281 do Decreto nº 3.000/99 restará caracterizada enquanto tal no registro de receita a partir da ocorrência

das hipóteses de (i) indicação na escrituração de saldo credor de caixa, (ii) falta de escrituração de pagamentos efetuados e/ou (iii) manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, sendo ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção por se tratar de presunção relativa.

Caracteriza omissão de receita a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

OMISSÃO DE RECEITA RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. A receita que corresponde aos valores que, embora tenham sido contabilizados a débito da conta de clientes a receber, deve ser considerada omitida quando não há a comprovação de que tais valores tenham sido paralelamente contabilizados a crédito em conta de resultado.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IRRF PREVISTO NO ARTIGO 61, DA LEI Nº 8.981/1995.

O IRRF previsto no artigo no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, cuja redação foi replicada no artigo 674 do Decreto nº 3.000/1999, apresenta três hipóteses de incidência distintas, quais sejam, (i) efetuar pagamento a beneficiários não identificados, (ii) efetuar pagamento a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa sendo que a licitude ou ilicitude da causa do pagamento é irrelevante e (iii) pagamento de remuneração indireta, sem o cumprimento dos requisitos elencados no parágrafo primeiro do artigo 74 da Lei nº 8.383.

Sendo identificada a prática de uma dessas condutas, o lançamento que constitui de ofício o IRRF em face da entidade que realizar os pagamentos identificados pela fiscalização deve ser considerado válido.

Sujeita-se à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

ANÁLISE DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS CONSTANTES DOS AUTOS. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA. DOCUMENTOS CONTÁBEIS. NÃO CABIMENTO.

A valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre por parte da Autoridade julgadora, de modo que a conversão do julgamento em diligência ou a realização de perícia deve ser realizada, apenas, com o escopo de complementar ou de se obter esclarecimentos sobre as provas que já foram carreadas aos autos ou, ainda, nas hipóteses em que a matéria de fato ou assunto de natureza técnica demanda juízo técnico especializado, revelando-se, portanto, prescindível nos casos em que a matéria a ser analisada é de natureza puramente jurídica ou jurídico-contábil.

Ainda que 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 ou quer seja porque o fez de forma extemporânea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO. STANDARD PROBATÓRIO EXIGIDO. CONDUTA INFRATORA QUE SÓ GANHA SENTIDO À LUZ DE UMA FINALIDADE ILÍCITA.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício o qual, a rigor, resta consubstanciado na falta de pagamento e na falta de declaração ou nos casos de declaração inexata de imposto ou contribuição, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada nas hipóteses legais da fraude, da sonegação ou do conluio.

A multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996 será aplicada nas hipóteses em que o dolo é comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária é cabível quando restar demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas que integravam o quadro social da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN quando restar demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve a interposição fraudulenta de pessoa(s) em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária quanto a aplicação, de forma concorrente e conjunta, dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 2/2023. RECURSO IMPROCEDENTE.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o Recurso deverá ser conhecido nas hipóteses em que a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite de alçada, sendo que o Recurso será julgado improcedente nas hipóteses em que as conclusões perfilhadas pela Autoridade julgadora a quo são consideradas corretas.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2007 a 2009, a partir da constatação de omissão de receitas não declaradas e presumidas a partir de passivo fictício, glosa de despesas com comprovação inidônea e pagamentos a beneficiário não identificado, estes também ensejando exigência de IRRF, apurados em investigação que envolveu o “Grupo Nacional” durante a “Operação Castelhana”. Houve imputação de responsabilidade tributária a Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva.

A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente procedentes as impugnações, submetendo a exoneração a reexame necessário, para (e-fls. 3007/3102):

- INDEFERIR os pedidos de produção posterior de prova documental e pericial;
- REJEITAR as arguições de nulidade;
- MANTER PARCIALMENTE os termos de sujeição passiva solidária, para excluir a responsabilidade dos sujeitos passivos solidários em relação ao crédito tributário decorrente das infrações correspondentes aos itens 1 e 2 do auto de infração de IRPJ, ao item 1 do auto de infração de CSLL, ao item 1 do auto de infração de Cofins, ao item 1 do auto de infração de contribuição para o PIS, e, quanto ao auto de infração de IRRF, o tributo exigido em relação aos pagamentos considerados como feitos a beneficiário não identificado e que se acham discriminados na tabela adiante; mas MANTER INTEGRALMENTE a responsabilidade dos sujeitos passivos em relação ao crédito tributário correspondente às demais infrações indicadas nos autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF;

[...]

- MANTER PARCIALMENTE o crédito tributário constituído, para:
  1. quanto ao lançamento de IRPJ, MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao primeiro, ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;
  2. quanto ao lançamento de CSLL, REDUZIR o montante do tributo exigido com relação ao primeiro trimestre de 2007 de R\$ 531.709,33 para R\$ 510.265,66, assim como na mesma proporção a multa de ofício e os juros de mora respectivos, preservando-se, porém, os mesmos percentuais; EXONERAR INTEIRAMENTE o sujeito passivo do montante do tributo exigido em relação ao 3º trimestre do ano-calendário de 2007, assim como da multa de ofício e dos juros de mora respectivos; MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo exigido em relação ao segundo e ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007, assim como o montante da multa de ofício e dos juros de mora respectivos, preservando-se, inclusive, os seus percentuais; e quanto ao crédito tributário relativo aos anos-calendários de 2008 e 2009, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;
  3. quanto ao lançamento de contribuição para o PIS, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual de multa de ofício de 150% para 75%;
  4. quanto ao lançamento de Cofins, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual de multa de ofício de 150% para 75%;
  5. quanto ao lançamento de IRRF, MANTER INTEGRALMENTE o montante do principal e da multa de ofício e dos juros de mora respectivos em relação a todos os valores e fatos geradores, com exceção dos valores e fatos geradores indicados na tabela adiante, em relação aos quais se decide MANTER INTEGRALMENTE o montante do tributo e dos juros de mora respectivos, mas REDUZIR o percentual da multa de ofício de 150% para 75.

[...]

O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento aos recursos voluntários e ao recurso de ofício (e-fls. 13349/13520).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que apenas manifestou ciência (e-fls. 13522).

Os responsáveis tributários foram cientificados por via postal em 20/12/2013 e 18/02/2024 (e-fls. 1355/13593) e a Contribuinte foi cientificada por edital em 22/01/2024. Em

27/12/2023 os sujeitos passivos já haviam interposto recurso especial (e-fls. 13553/13568) no qual arguíram divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 13609/13620, do qual se extrai:

No caso, o apelo propõe divergência quanto à preclusão probatória – possibilidade de o julgador analisar prova produzida apenas em segunda instância. Indicados como paradigmas os acórdãos nº 1201-006.124 e nº 2003-005.238.

Desde logo, cumpre ressaltar que o paradigma nº 2003-005.238 foi prolatado por Turma Extraordinária, o que constitui óbice a que sirva como parâmetro de divergência, por expressa vedação regimental. A seguir, os dispositivos regimentais pertinentes, em vigor na data em que apresentado o recurso especial (RICARF aprovado pela MF nº 343, de 9 de junho de 2015):

[...]

O Regimento Interno ora em vigor, aprovado pela Portaria MF no 1.634, de 21 de dezembro de 2023, dispõe da mesma forma no art. 118, § 12, inciso I, do Anexo.

Assim sendo, descarta-se o paradigma no 2003-005.238 e a divergência alegada será examinada apenas à luz do paradigma no 1201-006.124.

O paradigma remanescente cumpre os requisitos formais previstos no Regimento Interno deste Conselho, pois prolatado por colegiado distinto do recorrido, não reformado até a data de interposição do recurso em exame e não contrário a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

O recurso reproduz trechos da decisão a quo e do paradigma, e propõe divergência nos seguintes termos:

[...]

Ao final, pede-se que a CSRF dê provimento *“determinando que seja realizado novo julgamento do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte com a efetiva análise da documentação e Laudo Pericial apresentado pelo contribuinte”*.

Confrontadas as decisões, confirma-se o dissídio.

O **acórdão recorrido** não conhece dos *“novos documentos apresentados com o Recurso Voluntário”*, pelo fundamento da preclusão. Na interpretação da Turma a quo, as provas produzidas em segunda instância podem ser aceitas apenas nas hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, quais sejam: a) demonstração da impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior; (b) prova referente a fato ou a direito superveniente; ou (c) prova destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. O aresto pronuncia que o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 é *“norma especial que, a rigor, deve prevalecer sobre a regra geral prevista no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999, a qual será aplicada apenas de forma subsidiária”*. Confirma-se:

[...]

O **paradigma nº 1201-006.124** também invoca o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 38 da Lei nº 9.784/99, mas adota interpretação mais flexível. Admite a “*relativização da preclusão*” quando a prova extemporânea (produzida em segunda instância) possua “*vinculação com a matéria controvertida anteriormente*”, esteja relacionada a “*razões suscitadas nas fases anteriores*”, ou em outras palavras, quando as provas “*admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior*”. Transcreve-se o essencial (grifou-se):

[...]

As decisões examinaram a mesma questão jurídica, à luz dos mesmos dispositivos legais, mas chegaram a diferentes conclusões. A interpretação do paradigma de fato é mais flexível e potencialmente aproveita ao Recorrente, estritamente no sentido da possibilidade de o julgador analisar prova produzida em segunda instância quando relacionada a matéria controvertida desde a impugnação.

Nesses termos reconhece-se divergência entre Turmas e **deve-se dar seguimento ao apelo apenas com base no paradigma no 1201-006.124.**

#### **Conclusão**

Pelo exposto, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo contribuinte, **com base apenas no paradigma no 1201-006.124.** (*destaques do original*)

Os sujeitos passivos afirmam o cabimento do recuso especial nos seguintes termos:

[...]

Foi precisamente o que ocorreu no presente caso. Conforme será devidamente abordado nos tópicos seguintes, no r. Acórdão recorrido houve o não conhecimento dos documentos e Laudo Pericial anexados ao Recurso Voluntário sob argumento de preclusão, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72.

Importante esclarecer que os documentos e Laudo Pericial anexado ao Recurso Voluntário pelo contribuinte, visavam complementar a argumentação já desenvolvida pelo contribuinte em sede de Impugnação, não sendo o caso de inovação recursal.

Assim, conforme será demonstrado a seguir, o r. Acórdão ora recorrido – que firmou o entendimento de preclusão do direito do contribuinte de realizar a juntada do Laudo Pericial e documentos aptos a corroborar que sua argumentação original - diverge frontalmente de inúmeras outras decisões proferidas por outras d. Câmaras de Julgamento do CARF, uma vez que é consolidado o entendimento de que provas juntadas em sede de Recurso Voluntária devem ser devidamente apreciadas devido a “*relativização de sua preclusão, com base no disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e §*

**4º, uma vez que visam à complementação dos argumentos e provas já expostos em sede impugnatória.”**

Em outras palavras, há diversos outros julgados, em que outras Câmaras de julgamento, que em cumprimento ao Princípio da Verdade Material, entende que deve haver a relativização da preclusão disposta no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º, quando há a juntada de novas provas em sede de Recurso Voluntário desde que se refere a argumentação já apresentada em sede de impugnação.

**Desta forma, em atenção ao requisito de admissibilidade do presente recurso, a divergência será comentada e comprovada em tópico específico na presente peça, bem como se encontram anexadas ao presente Recurso cópias das decisões mencionadas, restando cumprida a exigência constante dos parágrafos 6º a 9º, do art. 67, do Regimento Interno do CARF. (destaques do original)**

Discorrem sobre as ocorrências ao longo do contencioso administrativo, ressaltando que *em sede de Impugnação (item IV.4 – Da Inexistência de Omissão de Receita Relacionada aos Lançamentos Contábeis das Contas “Clientes a Receber” e “Disponibilidades” nos Anos Calendários 2008 e 2009. Metodologia Contábil.) a Recorrente explicou a metodologia contábil utilizada à época que a Autoridade Autuante não compreendeu corretamente, o que ensejou a autuação por suposta omissão de receitas*. E foi no âmbito desta argumentação que houve a renovação do tema *em sede de Recurso Voluntário e explicada de forma técnica com o Laudo Pericial apesentado*. Esclarecem que:

**Portanto, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente juntou aos autos toda a documentação que possuía de forma organizada e vinculada ao Laudo Pericial que produziu visando complementar TODA A ARGUMENTAÇÃO DE MÉRITO apresentada na peça impugnatória, reiterada no Recurso Voluntário.**

Frisa-se: em sede Recurso Voluntário o contribuinte juntou aos autos Laudo Pericial e documentos comprobatórios de modo a complementar sua tese de defesa iniciada em sede de Impugnação, inexistindo inovação recursal relacionada a tal documentação.

Ocorre que, para a surpresa do contribuinte, o r. Acórdão recorrido rejeitou a juntada da documentação apresentada com fundamento no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, cita-se trecho da ementa:

[...]

Com a leitura do trecho acima, foram totalmente desconsiderados os documentos juntados pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário, sob o argumento de preclusão, uma vez que o i. Conselheiro Relator entendeu que o contribuinte somente poderia ter apresentado tal documentação em sede de Impugnação.

Desse modo o julgamento do recurso do contribuinte foi realizado sem a devida análise da comprovação técnica e documental anexa como parte integrante do

Recurso Voluntário interposto, fato que, com a devida vênia, impacta diretamente no resultado da discussão administrativa.

Contudo, conforme será melhor demonstrado a seguir, há diversos precedente de outros julgados do CARF em que há relativização da preclusão de nova prova trazida aos autos pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário quando se trata de complementação dos argumentos e provas já expostas na peça impugnatória, justamente para cumprir com a busca da verdade material.

Logo, nos termos de tais precedentes, não haveria qualquer tipo de óbice para a devida análise do Laudo Pericial e demais documentos apresentados pela Recorrente, uma vez que se tratam de complementação das alegações que havia apresentado em sede de Impugnação. Inclusive, é importante destacar que no contexto fático de seu Recurso Voluntário o contribuinte esclareceu que os documentos juntados naquela ocasião visavam complementar a argumentação da peça impugnatória, cita-se trecho:

“(…)

**Registre-se que para exercer efetivamente o princípio da ampla defesa, a Recorrente solicitou a elaboração de “laudo pericial contábil”, produzido por perito contábil independente, em que se identificou tecnicamente as incongruências inerentes a exigência fiscal em destaque, que já foram largamente desenvolvidas na impugnação e serão novamente demonstradas, de forma ainda mais clara e objetiva, no presente recurso. O laudo pericial contábil produzido segue em anexo (DOC.2) e é parte integrante e indissociável do recurso voluntário ora apresentado, devendo ser analisado com o intuito de trazer elementos comprobatórios suficientes de que a autuação em comento deve ser integralmente cancelada**

(…)”

Assim, não há dúvidas de que poderiam e deveriam ter sido devidamente apreciada e enfrentada toda a documentação anexada ao Recurso Voluntário, que pode sua vez demonstra que a exigência fiscal em referência não possui fundamentos para subsistir, devendo ser julgado improcedente o lançamento ora combatido. *(destaques do original)*

Demonstram a divergência quanto à *possibilidade de juntar novas provas em sede de Recurso Especial desde que tais provas se relacionem a argumentação já apresentada pelo contribuinte em sede de Impugnação, hipótese em que haverá a relativização da preclusão com base no disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º*, citando excertos do recorrido e ponderando que:

Com a leitura do trecho acima, nota-se o entendimento do i. Conselheiro Relator de que a Recorrente não poderia ter realizado a juntada dos documentos apresentados em anexo ao seu Recurso Voluntário, por não ter demonstrado a

impossibilidade de fazê-lo à época da impugnação, nos termos do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

Nota-se ainda a alegação de que *“sede de Impugnação, a empresa não havia colacionado qualquer documento visando cancelar ou desconstituir as Infrações”*. Sobre tal afirmação destaca-se:

- (i) em nenhum momento foi dito que os documentos juntados em anexo ao Recurso Voluntário interposto se referiam a uma nova argumentação ou tese de defesa, admitindo que se trata de documentos que comprovam argumentos já invocados pelo contribuinte em sua peça impugnatória; e
- (ii) parte dos documentos anexados ao Recurso Voluntário já haviam sido fornecido ao Fisco no início da Ação Fiscal, porém, para uma melhor análise dos mesmos, juntamente com o Laudo Pericial elaborado, foram apresentados novamente nos agrupamentos feitos pelo contribuinte (Laudo Pericial Contábil de Análise do MPF nº 06.1.01.00-212.00314-0, elaborado pela Pedrosa Contadores Associados (fls. 3.158/3.287); Anexo I – Resposta ao Termo Fiscal nº 5/2012 MPF nº 06.1.01.00- 212.00314-0 (fls. 3.289/3.318); Anexo II – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008 (fls. 3.319/3.628); Anexo II – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008 (fls. 3.629/3.864); Anexo III – Notas Fiscais emitidas em 01/2008 (fls. 3.865/11.285); Anexo IV – Relatório de Vendas Redução Z – CD R (fls. 11.286/11.689); Anexo V – Relatório dos recebimentos 01/2008 (fls. 11.690/12.241); Anexo VI – Cópias de contratos de empréstimos bancário e extratos (fls. 12.242/12.354); Anexo VII – Relatório Fiscal PTA nº 10680722849/2011-41 (fls. 12.355/12.434); Anexo IX – Relatório de baixas/Pagamentos a fornecedores Ano-calendário 2009 (fls. 12.435/12.568); Anexo X – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.569/12.770).

Sem aprofundar na repercussão da relevância das provas desconsideradas no r. Acórdão recorrido e o alcance das mesmas (que abordam todo o mérito da autuação fiscal), destaca-se que existem precedentes desse e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que **provas colacionadas após a interposição do recurso voluntário, podem, na espécie, ser conhecidas com relativização de sua preclusão, com base no disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º, desde que visem à complementação de argumentos apresentado na peça impugnatória.** *(destaques do original)*

Referem a ementa do paradigma nº 1201-006.124 e o seu voto vencedor, bem como o segundo paradigma, afastado no exame de admissibilidade, afirmando *comprovada a existência de entendimentos diametralmente opostos sobre o mesmo dispositivo legal (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72) e mesmas circunstâncias fáticas ao presente caso, conforme os julgados paradigmas apresentado acima, que demonstram a necessidade de uniformização por esse i. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

Pedem, assim, que o recurso especial seja admitido e provido, *determinando que seja realizado novo julgamento do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte com a efetiva análise da documentação e Laudo Pericial apresentado pelo contribuinte.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 05/06/2024 (e-fl. 13621), e retornaram em 18/06/2024 com contrarrazões (e-fls. 13622/13634) nas quais a PGFN contesta apenas o mérito recursal, argumentando que:

Acerca da preclusão para a apresentação de provas, não há reparos a fazer no aresto recorrido.

Em sede recursal, a Informática Nacional S.A. entendeu por colacionar aos autos os seguintes documentos de fls. 3.158/13.317, os quais, a propósito, têm por objeto as alegações recursais formuladas pela empresa no que diz com as Infrações 1ª, 2ª, 3ª, 4ª e 5ª:

- (i) Laudo Pericial Contábil de Análise do MPF nº 06.1.01.00-212.00314-0, elaborado pela Pedrosa Contadores Associados (fls. 3.158/3.287);
- (ii) Anexo I – Resposta ao Termo Fiscal nº 5/2012 MPF nº 06.1.01.00-212.00314-0 (fls. 3.289/3.318);
- (iii) Anexo II – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008 (fls. 3.319/3.628);
- (iv) Anexo II – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008 (fls. 3.629/3.864);
- (v) Anexo III – Notas Fiscais emitidas em 01/2008 (fls. 3.865/11.285);
- (vi) Anexo IV – Relatório de Vendas Redução Z – CD R (fls. 11.286/11.689);
- (vii) Anexo V – Relatório dos recebimentos 01/2008 (fls. 11.690/12.241);
- (viii) Anexo VI – Cópias de contratos de empréstimos bancário e extratos (fls. 12.242/12.354);
- (ix) Anexo VII – Relatório Fiscal PTA nº 10680722849/2011-41 (fls. 12.355/12.434);
- (x) Anexo IX – Relatório de baixas/Pagamentos a fornecedores Ano-calendário 2009 (fls. 12.435/12.568);
- (xi) Anexo X – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.569/12.770);
- (xii) Anexo X – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.771/12.997); e
- (xiii) Anexo X – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.998/13.317).

Veja-se que, na oportunidade, a contribuinte acabou carreando aos autos mais de 10 mil folhas de documentos, conforme a própria autoridade fiscal apontou no Despacho de Encaminhamento de fls. 13.318. E, de fato, não há dúvidas de que se tratam de documentos novos e inéditos que foram colacionados apenas por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário e que, além disso, não tinham sido sequer mencionados pela Informática Nacional S.A. em sede de Impugnação.

O recorrente, durante a fiscalização, apresentou unicamente os documentos que, em tese, poderiam ser considerados enquanto “provas” foram as Planilhas de vendas de mercadorias e serviços de 2008 e 2009 (fls. 2.855/2.880), que, a rigor, têm por objeto as alegações tais quais defendidas pela empresa apenas no que diz com a Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009, cuja motivação do lançamento tal qual restou adotada pela Autoridade fiscal foi no sentido de que *“o contribuinte não comprovou o alegado, qual seja, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber”*.

Somente agora, em sede de recurso voluntário, a recorrente apresenta outros documentos.

Sobre o tema, vide o que disciplina o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972:

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)

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

§ 2º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

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

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

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

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

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

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

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

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

Dado que o caso concreto não se enquadra em qualquer das exceções legais, os documentos aportados em sede recursal não devem ser conhecidos, por estar precluso o direito à sua apresentação.

Cumprido frisar que não restou demonstrada a impossibilidade da apresentação dos referidos documentos na impugnação, consoante previsto no § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Vale dizer, ainda, que o art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 em nada destoa do “princípio da finalidade” do processo, ao contrário, o concretiza. A finalidade do processo é a solução do conflito. A regra do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 visa impedir a eternização indesejada do litígio, sem vedar a possibilidade de apresentação de provas em caso de força maior. Ou seja, a regra está em plena sintonia com o princípio.

Inclusive, no que se refere ao conflito entre regra e princípio, faz-se necessário citar a doutrina mais autorizada e atual acerca do tema, de HUMBERTO ÁVILA, que leciona que em determinadas situações, quando a regra concretiza o princípio, é correto dar primazia à regra. Confira-se:

“2.4.7.1.2. Eficácia interna indireta – Relativamente às normas mais amplas (princípios), as regras exercem uma função definitória (de concretização), na medida em que delimitam o comportamento que deverá ser adotado para concretizar as finalidades estabelecidas pelos princípios (...)

Como já mencionado, as regras possuem uma rigidez maior, na medida em que a sua superação só é admissível se houver razões suficientemente fortes para tanto, quer na própria finalidade subjacente à regra, quer nos princípios superiores à ela. Daí por que as regras só podem ser superadas (...) se houver razões extraordinárias para isso, cuja avaliação perpassa o postulado da razoabilidade (...) Esse é o motivo pelo qual, **se houver um conflito real entre um princípio e uma regra de mesmo nível hierárquico, deverá prevalecer a regra e, não, o princípio, dada a função decisiva que qualifica a primeira**” (Grifos não constantes do original. ÁVILA, Humberto, in Teoria dos Princípios, 4ª edição, Malheiros, p. 83).

Vê-se claramente que o art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 proíbe a juntada extemporânea de provas, mas prevê as situações excepcionais que justificariam a sua apresentação. Não há conflito entre o princípio e a regra em tela, mas, mesmo que esse conflito existisse, não haveria nenhuma razão extraordinária que justificasse o afastamento da regra.

É verdade que o caput do artigo 38 da Lei n. 9.784/1999 traz comando legal que tem servido como amparo para alegações de que não teria base jurídica a limitação à apresentação de novas provas posteriormente (prevista nos parágrafos 4º e 5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/1972). Tal dispositivo assim determina:

“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”

Ocorre que esse fundamento não merece acolhimento devido ao artigo 69, dessa mesma Lei, que assim determina: “*Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei*”. Ou seja, como o Decreto n. 70.235/1972 tem uma disposição específica sobre a matéria, o preceito da Lei n. 9.784/1999 não tem aplicabilidade no PAF.

Dessa forma, conclui-se que a juntada aos autos de documentos após a apresentação da impugnação não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart (MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. Manual do Processo do Conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665,

apud CHIOVENDA, Giuseppe. "*Cosa giudicata e preclusione*", in Saggi di diritto processuale civile. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233), tem-se que:

“a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade. A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.”

É dizer: ao contribuinte não é ofertada a possibilidade de se insurgir indefinidamente, por sucessivas e reiteradas vezes, à cobrança lançada pelo Fisco, sob pena de o processo não caminhar, e vulnerar o princípio constitucional da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII da Constituição da República).

Os documentos acostados **não se referem a fato novo e superveniente**, mas a informações disponíveis antes mesmo da interposição do recurso voluntário.

Conclui-se, portanto, que houve a preclusão do direito da contribuinte à apresentação de novas provas documentais, ex vi do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, de sorte que os documentos acostados aos autos com o recurso voluntário não devem ser conhecidos, em conformidade com a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do aresto proferido pela Colenda Terceira Turma da CSRF (AC 9303-004.406), verbis:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 08/01/2008 NORMAS PROCESSUAIS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO.*

*Salvo nas hipóteses contempladas no seu parágrafo quarto, dispõe o artigo 16 do Decreto 70.235/72 que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da impugnação. Somente naqueles casos em que tal documento tenha a capacidade, por si só, de desconstituir o lançamento é que essa regra pode ser flexibilizada em respeito ao princípio da verdade material.”*

Por estas razões, impensável acatar-se a produção extemporânea de provas sob pena de se violar os artigos 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual o acórdão recorrido merece ser mantido.

Com isso, não merece reparos a ora decisão recorrida. *(destaques do original)*

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido.

**VOTO**

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

*Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade*

A Contribuinte aponta divergência jurisprudencial em face da decisão do Colegiado *a quo* que, por unanimidade de votos, acordou *em não conhecer dos novos documentos apresentados com o Recurso Voluntário*. Houve decisão, também, de *conhecer parcialmente do referido recurso, deixando de conhecer das alegações contidas no item IV.4.1 da peça recursal*, mas a Contribuinte não contesta esta parte do acórdão recorrido ao demonstrar o dissídio jurisprudencial.

A demonstração da divergência jurisprudencial tem em conta o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido, do qual foram suprimidos, para além das citações de doutrina e dispositivos legais, os parágrafos destacados em negrito:

**2.1.1. Da juntada de documentos em sede recursal e da inteligência do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72**

De plano, verifica-se que, à luz do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso 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 ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo que, para tanto, o sujeito passivo deverá assim requerer à Autoridade julgadora, através de petição em que demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das respectivas hipóteses. *In verbis*:

[...]

**É verdade que as limitações à apresentação de provas previstas no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 têm provocado intensos e técnicos debates. Todavia, afirma-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a regra que deve predominar é a de que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, exceto se, através de petição, o sujeito passivo**

**demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de alguma das hipóteses excepcionais ali constantes. E não poderia ser diferente pelas seguintes razões: (i) O artigo 3º, inciso III da Lei nº 9.784/1999 não passou a permitir a juntada de provas após a impugnação<sup>1</sup>; e (ii) O artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 é norma cogente e sua aplicação é obrigatória, bem como se trata de norma especial que, a rigor, deve prevalecer sobre a regra geral prevista no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999<sup>2</sup>, a qual será aplicada apenas de forma subsidiária, de acordo com o que prescreve o artigo 69 da referida Lei nº 9.784/99<sup>3</sup>.**

Nos dizeres de James Marins<sup>4</sup>,

“(…) a jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes (hoje Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), tem admitido a juntada de documentos essenciais para o julgamento da lide, antes do julgamento, aplicando, nesse caso, o art. 38 da Lei nº 9.784/99.

[...]

A flexibilização generalizada do regime de fases e de preclusões processuais fragiliza a segurança do processo e não pode ser admitida mesmo sob a invocação do princípio da formalidade moderada, por atingir axioma ínsito ao conceito ontológico do procedimento e do processo entendido cedere pro. É de se notar, ademais, que a Câmara de Recursos Fiscais já decidiu que configura cerceamento de defesa a juntada por parte do Fisco de documentos após a impugnação e antes da decisão.”

É nesse mesmo sentido que José Antonio Savaris<sup>5</sup> tem sustentado ao asseverar o seguinte:

“Ainda a tratar do direito de defesa e da medida de sua aplicação no processo administrativo tributário, é de se realçar que não há direito de defesa sem direito à ampla produção de prova.

[...]

Daí a relevância das regras de prova estabelecidas no artigo 38 da Lei 9.784/99<sup>25</sup>, reafirmadoras do princípio da verdade material no processo

<sup>1</sup> Cf. Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999. Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente.

<sup>2</sup> Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. 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.

<sup>3</sup> Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

<sup>4</sup> MARINS, Jams. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado.

<sup>5</sup> SAVARIS, José Antonio. O Processo Administrativo Fiscal e a Lei 9.784/99. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT nº 94, jul. 2003, p. 88-90.

administrativo enquanto permitem produção de prova a qualquer tempo antes da tomada de decisão da autoridade competente.

[...]

Nada obstante a inquestionável relevância do valor “verdade material”, não se pode perder de vista que o ideal da verdade poucas vezes se vê refletido em sua materialização nos autos. O percurso entre os eventos e sua formalização nos autos é sujeito a desvios e incompreensões, próprias da linguagem. O processo administrativo ou judicial são falíveis e essa falibilidade - aqui compreendida como diferença entre o fato concreto e o fato interpretado para julgamento - é própria do homem.

A ausência de preclusão não é e nunca foi garantia de justiça e de efetividade do direito material. Aliás, o devido processo legal manifesta princípios processuais outros além da verdade material ou do direito de defesa. O processo, até pela força etimológica do vocábulo, requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes.

Assim, a preclusão se afigura indispensável ao devido processo legal e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa. A amplidão traduz qualidade do que é vasto ou de grande extensão, mas não se confunde com o irrestringível, diante do que se pode concluir que para o processo administrativo tributário permanece aplicável a regra de prova específica do Decreto 70.235/72.” (grifei).

**O devido processo legal se manifesta por meio de outros princípios que vão além do princípio da verdade material, os quais, a rigor, e com cravas no princípio da segurança jurídica, constituem valores igualmente relevantes para o processo. Ora, a lei prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos visando impedir que a sequência ordenada de atos processuais se prolongue por tempo indeterminado, daí por que o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal e, portanto, de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com a busca pela verdade material<sup>6</sup>.**

**E, além disso, se é certo que o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, não é menos certo que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto nº 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**

<sup>6</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.

**artigos 26-A do próprio Decreto nº 70.235/72<sup>7</sup>, 62 do Regimento Interno – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de junho de 2015<sup>8</sup> e de acordo com a própria Súmula CARF nº 2<sup>9</sup>.**

Consoante as lições de Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini<sup>10</sup>,

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.” (grifei).

**Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a Informática Nacional S.A. requereu, em sua Impugnação de fls. 2.700/2.769, “(...) a juntada de novos documentos capazes de elidir o feito fiscal”, já que, na oportunidade, acabou colacionando aos autos apenas o seguinte: (i) Cópia do Estatuto social (fls. 2.770/2.775); (ii) Ata de Assembleia Geral Extraordinária (fls. 2.776/2.778); (iii) Cópia da CNH do Sr. Marcos Aurélio de Guilherme da Silva (fls. 2.779); (iv) Cópia do RG da Sra. Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva (fls. 2.780); (v) Cópia do Termo de Devolução de Livros e Documentos (fls. 2.782); (vi) Termo de Encerramento do MPF nº 0610100/01651/09 e cópias dos respectivos Autos de Infração de IRRF, CSLL e IRPJ (fls. 2.783/2.839); (vii) Cópia dos Demonstrativos**

<sup>7</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>8</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>9</sup> Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

<sup>10</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.

da Compensação de prejuízos fiscais (fls. 2.840/2.842); (viii) Cópias dos Demonstrativos da Compensação de bases negativas (fls. 2.843/2.845); (ix) Cópia do Termo de Verificação relativa à multa isolada – Ano-calendário 2008 (fls. 2.846/2.847); (x) Cópia do Auto de Infração da multa isolada e Termo de Encerramento (fls. 2.848/2.853); e, por fim, (xi) Planilhas de vendas de mercadorias e serviços de 2008 e 2009 (fls. 2.855/2.880), relativas à *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009*

Na ocasião do julgamento do Acórdão recorrido nº 02-45.030, a 3ª Turma da DRJ/BHE dispôs, acertadamente, que, a despeito de ter solicitado a permissão para juntar documentos posteriormente, a *Informática Nacional S.A.* não havia comprovado a ocorrência de quaisquer das hipóteses enumeradas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c” do Decreto nº 70.235/72, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 2.950 do Acórdão recorrido):

**“Questões preliminares**

***Pedido de produção posterior de provas***

A impugnante, requer, ao final de suas exposições, que se lhe defira a produção de prova por todos os meios de prova em direito admitidos, particularmente a permissão para a juntada posterior de documentos.

De acordo com o § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, 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 trazidos aos autos.

Embora solicite permissão para a juntada posterior de documentos, a impugnante não comprovou ter sido satisfeita nenhuma das condições enumeradas no parágrafo precedente que justificariam o seu deferimento. Além disso, depois de apresentada a impugnação, não voltou a se manifestar nos autos.

Logo, cumpre indeferir o pedido de produção posterior de provas.”

Em sede recursal, a *Informática Nacional S.A.* entendeu por colacionar aos autos os seguintes documentos de fls. 3.158/13.317, os quais, a propósito, têm por objeto as alegações recursais formuladas pela empresa no que diz com as Infrações 1ª, 2ª, 3ª, 4ª e 5ª:

- (i) *Laudo Pericial Contábil de Análise* do MPF nº 06.1.01.00-212.00314-0, elaborado pela *Pedrosa Contadores Associados* (fls. 3.158/3.287);
- (ii) *Anexo I – Resposta ao Termo Fiscal* nº 5/2012 MPF nº 06.1.01.00-212.00314-0 (fls. 3.289/3.318);
- (iii) *Anexo II – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008* (fls. 3.319/3.628);

- (iv) **Anexo II** – Relatório de vendas de mercadorias/serviços realizadas em 01/2008 (fls. 3.629/3.864);
- (v) **Anexo III** – Notas Fiscais emitidas em 01/2008 (fls. 3.865/11.285);
- (vi) **Anexo IV** – Relatório de Vendas Redução Z – CD R (fls. 11.286/11.689);
- (vii) **Anexo V** – Relatório dos recebimentos 01/2008 (fls. 11.690/12.241);
- (viii) **Anexo VI** – Cópias de contratos de empréstimos bancário e extratos (fls. 12.242/12.354);
- (ix) **Anexo VII** – Relatório Fiscal PTA nº 10680722849/2011-41 (fls. 12.355/12.434);
- (x) **Anexo IX** – Relatório de baixas/Pagamentos a fornecedores Anocalendarário 2009 (fls. 12.435/12.568);
- (xi) **Anexo X** – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.569/12.770);
- (xii) **Anexo X** – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.771/12.997); e
- (xiii) **Anexo X** – Cópias de notas fiscais de Fornecedores (fls. 12.998/13.317).

Veja-se que, na oportunidade, a contribuinte acabou carreando aos autos mais de 10 mil folhas de documentos, conforme a própria autoridade fiscal apontou no *Despacho de Encaminhamento* de fls. 13.318. E, de fato, não há dúvidas de que se tratam de documentos novos e inéditos que foram colocados apenas por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário e que, além disso, não tinham sido sequer mencionados pela *Informática Nacional S.A.* em sede de Impugnação.

Pois bem. Ainda que o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 permita que o sujeito passivo possa apresentar documentos após a impugnação quando demonstra, com fundamentos, que o seu caso se enquadra em alguma das hipóteses indicadas nas alíneas “a”, “b” ou “c”, o fato é que a empresa *Informática Nacional* acabou não tecendo quaisquer apontamentos ou fundamentos visando demonstrar que a apresentação de tais documentos em sede recursal se encaixaria em alguma das exceções ali previstas.

A despeito disso, e com amparo no princípio do informalismo moderado que é aplicado no âmbito do processo administrativo fiscal, poder-se-ia cogitar, aqui, sobre a aplicação do artigo 16, § 4º, “c” do Decreto nº 70.235/72 sob a perspectiva jurídica de que *tais documentos se destinam a contrapor fatos ou razões novas posteriormente trazidas aos autos*. E, aliás, perceba-se que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem sustentando o entendimento de que, à luz do denominado “diálogo das provas”, a prova documental pode ser apresentada em sede de Recurso Voluntário nos casos em que a própria Autoridade julgadora de

1ª instância sustenta, em suas razões de decidir, novos fatos ou razões e fundamenta a sua decisão na insuficiência dos documentos apresentados por ocasião da Impugnação, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na insuficiência dos argumentos suscitados na manifestação de inconformidade para justificar a inexistência do débito de estimativa anteriormente quitado. Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

[...]

(Processo nº 10425.900073/2015-51. Acórdão nº 1302-006.062. Conselheiro relator Ricardo Marozzi Gregorio. Sessão de 09/12/2021).”

**Todavia, essa linha de entendimento não pode ser aplicada de forma automática e ao desprezo das circunstâncias fático-jurídicas que revertem o caso concreto. Isso porque, como vimos, a previsão normativa do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72 é bastante clara ao dispor que *a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação quando se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*. E o que isso significa? Que a autoridade julgadora *ad quem* poderá apreciar os documentos que são juntados pelo sujeito passivo em sede recursal quando a autoridade julgadora a quo levanta, em suas razões de decidir, fatos ou razões novas e, no final, acaba fundamentando a sua decisão na insuficiência dos documentos comprobatórios tais quais apresentados pelo sujeito passivo por ocasião da Impugnação.**

Ocorre que o caso em apreço não se encaixa dentro dessas arestas. É que, ao apresentar sua Impugnação, os únicos documentos que a *Informática Nacional S.A.* colacionou aos autos que, em tese, poderiam ser considerados enquanto “provas” foram as Planilhas de vendas de mercadorias e serviços de 2008 e 2009 (fls. 2.855/2.880), que, a rigor, têm por objeto as alegações tais quais defendidas pela empresa apenas no que diz com a *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009*, cuja motivação do lançamento tal qual restou adotada pela Autoridade fiscal foi no sentido de que *“o contribuinte não comprovou o aleado, qual seja, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber”*. Veja-se:

**5ª INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS – ANOS-CALENDÁRIO 2008 e 2009**

242 - Considerando que ocorreram lançamentos atípicos debitando à conta “clientes a receber” e creditando à conta “disponibilidades” e tendo sido o contribuinte intimado por diversas vezes a comprovar a origem destes lançamentos, sem contudo tê-lo feito, consideramos como omissão de receita os valores abaixo. O contribuinte não comprovou o alegado, a saber, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber.

Esclarecemos que em um lançamento segundo os padrões das normas contábeis referente a vendas a prazo seria feito um débito das contas “clientes a receber”, creditando-se a conta “vendas”. No caso em questão, o contribuinte alega que para toda venda, sendo a prazo ou à vista, procedia-se, por ocasião da venda, ao lançamento a débito da conta transitória “disponibilidades”, creditando-se a conta “vendas”. Segundo o contribuinte, no final do mês ele ajustava aquele primeiro lançamento debitando a conta “disponibilidades” e creditando a conta “clientes a receber” para os casos de venda a prazo. No entanto, para que as alegações do contribuinte fossem comprovadas era necessário que o contribuinte apresentasse um livro auxiliar destas vendas a prazo e comprovasse que estas vendas estavam contidas dentro da totalidade de suas vendas declaradas. Entretanto, o contribuinte limitou-se a apresentar um arquivo magnético denominado por ele de “baixas de clientes 2008 e 2009”, no qual constavam os possíveis recebimentos de seus clientes naqueles anos. Cotejando os valores ali consignados com os contabilizados verificamos novamente uma discrepância relevante de valores. Senão vejamos: na contabilidade foi registrado segundo a metodologia adotada pelo cliente um montante de vendas a prazo no valor de R\$ 94.527.826,42 no ano de 2008, enquanto que no arquivo apresentado pelo contribuinte "quadro resumo de baixa de clientes 2008" totalizou R\$ 174.335.791,94 de recebimento de clientes neste mesmo ano. O mesmo ocorre para o ano de 2009, na contabilidade registrou-se um total de vendas a prazo de R\$ 37.559.317,58 e no arquivo do contribuinte "quadro resumo de baixa de clientes 2009" foi verificado o montante de R\$ 141.091.918,00 de recebimento de clientes no mesmo ano. Informamos que anexamos ao presente processo o razão de vendas a prazo 2008 e o razão de vendas a prazo 2009, além dos “quadro resumo de baixa de clientes 2008 e 2009” apresentados pelo contribuinte. Desta forma, os dados constantes do arquivo magnético apresentado pelo contribuinte não foram hábeis para demonstrar os valores lançados na contabilidade abaixo reproduzidos.

**Assim, concluímos que as vendas abaixo relacionadas foram diretamente creditadas na conta “disponibilidades” a débito de “clientes a receber” sem transitar pela conta resultado.**

[...]” (grifei).

E, aí, note-se que, quando do julgamento da Impugnação apresentada pela *Informática Nacional S.A.*, a 3ª Turma da DRJ/BHE apenas corroborou a premissa que já havia sido adotada pela Autoridade fiscal em relação à *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009 ao aduzir que “o que a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” com contrapartida a crédito da conta ‘clientes a receber’ tiveram uma correspondência nas contas de resultado”, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos (fls. 3.076/3.77 do Acórdão recorrido):*

*“Arguições contra a imputação de omissão de receita em virtude de registros contábeis atípicos*

[...]

Quanto aos documentos que a impugnante fez juntar a folhas 2.854 a 2.880, no intuito de comprovar sua alegação, eles não cumprem seu objetivo. Consistem num demonstrativo que contém uma síntese de todos os registros contábeis efetuados a crédito das contas representativas de receitas com a venda de mercadorias e serviços. Essas informações já são conhecidas, pois constam das declarações de rendimentos da autuada. **O que a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” com contrapartida a crédito da conta “clientes a receber” tiveram uma correspondência nas contas de resultado** ou, nos casos em que não haja tal correspondência, que tiveram uma causa diversa da obtenção de receita tributável. Uma vez que a impugnante não logrou realizar semelhante demonstração, suas alegações não se sustentam.” (grifei).

O que se observa é que a 3ª Turma da DRJ/BHE não trouxe aos autos novos fatos ou novas razões de decidir nos termos do que alude o artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, mas, sim, apenas corroborou a motivação do lançamento no que diz respeito à *Infração 5 – Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009 e, aí, concluiu que as informações consubstanciadas nos documentos de fls. 2.854/2.880 já eram conhecidas, pois constavam das declarações de rendimentos da autuada, de modo que “a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta “disponibilidades” com contrapartida a crédito da conta ‘clientes a receber’ tiveram uma correspondência nas contas de resultado”.*

A rigor, confira-se que essa linha de entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste E. CARF. Veja-se:

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

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO. EXISTÊNCIA. DESCABIMENTO DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece 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; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

As provas destinadas a contrapor-se a fatos ou razões trazidas desde o início da fiscalização e no próprio lançamento devem ser, em regra, apresentadas na impugnação.

[...]

(Processo nº 16682.720004/2018-53. Acórdão nº 9202-010.574. Conselheiro relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Sessão de 20/12/2022.”

Portanto, tem-se que os documentos carreados aos autos pela *Informática Nacional S.A.* apenas em sede recursal (fls. 3.158/13.317) não devem ser, aqui, conhecidos e analisados, seja porque, em sede de Impugnação, a empresa não havia colacionado qualquer documento visando cancelar ou desconstituir as Infrações 1ª, 2ª, 3ª e 4ª tais quais apuradas pela Autoridade fiscal, ou seja pelo fato de que, quanto à Infração 5 – *Omissão de Receitas dos anos-calendário de 2008 e 2009*, e ao analisar a Impugnação e os respectivos documentos juntados às fls. 2.855/2.880, a Autoridade julgadora *a quo* não trouxe aos autos novos fatos ou novas razões de decidir nos termos do que alude o artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, mas, antes, apenas corroborou a motivação do lançamento adotada pela Autoridade lançadora nessa parte.

A título de esclarecimentos, registre-se que esse entendimento não afronta o princípio da ampla defesa – ou, por conseguinte, o princípio da verdade material -, 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 nº 70.235/72 se encontra 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 preceituam os artigos 26-A do próprio Decreto nº 70.235/72<sup>11</sup>, 62 do Regimento Interno – RICARF,

<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.

aprovado pela Portaria MF nº 343, de junho de 2015<sup>12</sup> e a própria Súmula CARF nº 2<sup>13</sup>.

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini<sup>14</sup> têm sustentando ao aduzir 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 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.” (grifei).

Com base em tais fundamentos, entendo por não conhecer dos documentos carreados aos autos apenas em sede recursal pela empresa recorrente (fls. 3.158/13.317), já que o caso em apreço não se enquadra em quaisquer das exceções previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e/ou “c” do Decreto nº 70.235/72. *(grifos do original, negritos acrescentados)*

<sup>12</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>13</sup> Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

<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.

Os fundamentos do acórdão recorrido, portanto, decorrem do contexto fático de a Contribuinte ter apresentado impugnação contra a imputação de omissão de receitas (infração 5), mas juntado como provas apenas as *Planilhas de vendas de mercadorias e serviços de 2008 e 2009* (fls. 2.855/2.880), com vistas a confrontar a acusação fiscal de que “o contribuinte não comprovou o alegado, qual seja, que os valores destas vendas a prazo transitaram pela conta disponibilidades e que posteriormente foram transferidos para a conta clientes a receber”. A autoridade julgadora concordou com a acusação fiscal, vez que a planilha apresentada continha informações já conhecidas, e apontou que “o que a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta ‘disponibilidades’ com contrapartida a crédito da conta ‘clientes a receber’ tiveram uma correspondência nas contas de resultado ou, nos casos em que não haja tal correspondência, que tiveram uma causa diversa da obtenção de receita tributável.”

Dessa forma, tendo também observado que a Contribuinte pleiteou em impugnação produção posterior de provas, e nada juntou depois da impugnação e antes da decisão de 1ª instância, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que como *a Autoridade julgadora a quo não trouxe aos autos novos fatos ou novas razões de decidir nos termos do que alude o artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, mas, antes, apenas corroborou a motivação do lançamento adotada pela Autoridade lançadora nessa parte, caberia negar conhecimento às provas concernentes à “Infração 5”*, vez que não se enquadram *em quaisquer das exceções previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e/ou “c” do Decreto nº 70.235/72.*

A Contribuinte destaca que esta abordagem admite *que se trata de documentos que comprovam argumentos já invocados pelo contribuinte em sua peça impugnatória*, e adiciona que parte dos documentos juntados em recurso voluntário *já haviam sido fornecido ao Fisco ao início da Ação Fiscal, porém, para uma melhor análise dos mesmos, juntamente com o Laudo Pericial elaborado, foram apresentados novamente nos agrupamentos feitos pelo contribuinte.*

Pretende constituir, assim, semelhança com o paradigma, segundo o qual, em seu entendimento, *provas colacionadas após a interposição do recurso voluntário, podem, na espécie, ser conhecidas com relativização de sua preclusão, com base no disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º, desde que visem à complementação de argumentos apresentado na peça impugnatória.*

A decisão do paradigma nº 1201-006.124 – único admitido, vez que o outro paradigma foi editado por Turma Extraordinária – foi destacada pela Contribuinte nos trechos em que abordada, genericamente, a possibilidade de relativizar os limites da legislação processual acerca da apresentação de prova documental, e nos quais se discorre sobre a necessária busca da verdade material *pela autoridade julgadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário*, com ênfase no formalismo moderado, a ensejar a seguinte conclusão:

Importa registrar que o CARF tem se debruçado sobre a matéria, convergindo ao entendimento segundo o qual a juntada posterior de documentos, mesmo em sede de Recurso Voluntário, não está alcançada pela preclusão probatória consumativa a que alude o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, devendo-se

admitir as exceções do próprio dispositivo quando as provas anexadas, face ao princípio da verdade material, admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior. Neste sentido, cite-se os seguintes acórdãos: *(destaques da Contribuinte)*

Este último trecho já se presta a evidenciar a convergência do paradigma com o recorrido, no ponto em que afirma a necessidade de se *admitir as exceções* do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, pois o recorrido conclui, justamente, por negar conhecimento às provas concernentes à “Infração 5” por não se enquadrar *em quaisquer das exceções previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e/ou “c” do Decreto nº 70.235/72*, estas *as exceções* do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, em especial a exceção prevista na alínea “c”, vez que a discussão se instaura em face de fatos examinados pela autoridade fiscal e confrontados com prova, sem inovação ao que antes apresentado durante o procedimento fiscal, trazida em impugnação.

A Contribuinte nada disse acerca da similitude fática entre os acórdãos comparados, mas importa esclarecer que o paradigma foi editado em circunstâncias diferenciadas. Naquele caso, o sujeito passivo havia apresentado Declaração de Compensação – DCOMP para utilização de saldo negativo, que foi parcialmente reconhecido no despacho decisório de homologação parcial da compensação e integralmente reconhecido na decisão de 1ª instância. O recurso voluntário, no caso, foi interposto em face da negativa, pela DRJ, de apreciar a alegação do sujeito passivo de que o saldo negativo do período seria maior que o informado em DCOMP. O voto condutor do acórdão paradigma consigna que *o comprovante anual de retenções de janeiro e fevereiro de 2005, juntado desde a manifestação de inconformidade (e.fls. 54), revela claramente que o crédito existe independente do erro praticado no preenchimento das declarações*, mas pondera não se saber se o crédito adicional foi consumido em outras DCOMP, assim entendendo que o sujeito passivo *claramente se desincumbiu do ônus de demonstrar a prova documental necessária à validação plena de seu direito, porém, o equívoco da informação contida na DCOMP e na DIPJ não levou a administração tributária a analisar o direito que tardiamente a parte controverteu*. A interpretação da legislação tributária suscitada como divergente é introduzida no capítulo seguinte do voto condutor do paradigma, que assim principia:

Importa registrar que a irresignação recursal se sedimenta em documentos tardiamente juntados após o despacho decisório.

Vê-se o evidente esforço probatório para demonstrar a liquidez e certeza dos créditos, inclusive, com a juntada de documentos apresentados em manifestação de inconformidade, **que permitem à administração tributária rever sua decisão, uma vez que a mesma estava impedida de aprofundar a análise do direito creditório.** *(destacou-se)*

A interpretação expressa no paradigma, portanto, foi erigida a partir de uma dialética processual substancialmente distinta da presente.

Aqui a discussão com a Contribuinte se inicia no procedimento fiscal, no qual, inclusive, já teria sido fornecida parte dos documentos juntados em recurso voluntário, segundo alegado em recurso especial. Formalizada a objeção fiscal em decorrência deste debate, a Contribuinte somente apresentou, em impugnação, *Planilhas de vendas de mercadorias e serviços de 2008 e 2009* (fls. 2.855/2.880), requerendo a juntada posterior de provas que não foram apresentadas até o julgamento de 1ª instância, ensejando a validação do lançamento porque “o que a autuada deveria demonstrar é que todos os registros a crédito da conta ‘disponibilidades’ com contrapartida a crédito da conta ‘clientes a receber’ tiveram uma correspondência nas contas de resultado ou, nos casos em que não haja tal correspondência, que tiveram uma causa diversa da obtenção de receita tributável.”

No paradigma, o direito creditório adicional não foi apresentado à autoridade fiscal, mas apenas afirmado em manifestação de inconformidade e, inclusive, com comprovação documental suficiente a indicar sua existência, prestando-se as provas complementares trazidas em recurso voluntário apenas a evidenciar a liquidez e certeza do crédito que, neste contexto, somente não foi reconhecido pelo outro Colegiado do CARF por falta de análise fiscal acerca do alegado. A evidência de que o paradigma invoca o formalismo moderado por compreender que os documentos juntados em recurso voluntário se enquadram nas exceções do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 – *impossibilidade de apresentação oportuna, a existência de fato ou direito superveniente, ou que a prova destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos* - está presente nos seguintes trechos do seu voto condutor:

A DRJ indeferiu os créditos sob o argumento de que, *por meio da alegação de erro acima elucidada parece que a interessada, indiretamente, solicita a retificação de seu Per Dcomp*, mas afasta tal possibilidade porque as Instruções Normativas que tratam de compensação só autorizam tal modificação *enquanto não prolatada decisão administrativa e que esta norma visa preservar não só os controles internos da RFB mas também a boa técnica processual*.

Entendo que tal conclusão não alcança o formalismo moderado que rege o processo administrativo tributário e desatente frontalmente o princípio da verdade material, uma vez que os documentos juntados aos autos deixam claro, incontestavelmente, que existiu saldo negativo de CSLL em valor superior ao que fora registrado na DCOMP e na DIPJ.

O que não se sabe, contudo, é se essa diferença de valores foi utilizada em procedimentos de compensação diversos, ou seja, se foram consumidos por outras DCOMPs, em processos diferentes. Tal análise não foi feita em tempo algum pela administração tributária, sendo de sua competência a análise da liquidez e certeza do crédito reivindicado pela contribuinte.

Ou seja, houve *impossibilidade de apresentação oportuna*, porque a autoridade fiscal limitou a análise do direito creditório ao saldo negativo informado em DCOMP e, para se *contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*, o sujeito passivo buscou demonstrar

com mais elementos a certeza e liquidez de seu crédito, com vistas a superar o prejuízo alegado em face *não só os controles internos da RFB mas também a boa técnica processual*.

Dessa forma, tendo também observado que a Contribuinte pleiteou em impugnação produção posterior de provas, e nada juntou depois da impugnação, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que como *a Autoridade julgadora a quo não trouxe aos autos novos fatos ou novas razões de decidir nos termos do que alude o artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, mas, antes, apenas corroborou a motivação do lançamento adotada pela Autoridade lançadora nessa parte*. Daí a negativa de conhecimento das provas concernentes à “Infração 5”, que não se enquadram *em quaisquer das exceções previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e/ou “c” do Decreto nº 70.235/72*.

Estas circunstâncias excepcionais são claramente determinantes no paradigma para convergir com a jurisprudência deste Conselho no sentido de que *a juntada posterior de documentos, mesmo em sede de Recurso Voluntário, não está alcançada pela preclusão probatória consumativa a que alude o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, **devendo-se admitir as exceções do próprio dispositivo** quando as provas anexadas, face ao princípio da verdade material, admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior*.

O exame de admissibilidade vislumbrou a divergência jurisprudencial por compreender que o paradigma *admitiu a “relativização da preclusão” quando a prova extemporânea (produzida em segunda instância) possua “vinculação com a matéria controvertida anteriormente”, esteja relacionada a “razões suscitadas nas fases anteriores”, ou em outras palavras, quando as provas “admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior”*. Olvidou-se, assim, das demais referências do paradigma de que havia prova clara acerca da existência do crédito, *independentemente do erro praticado no preenchimento das declarações*, apresentada já em manifestação de inconformidade e, especialmente, o destaque à ausência de análise, pela autoridade fiscal da *liquidez e certeza do crédito reivindicado*, vez que o *equivoco da informação contida na DCOMP e na DIPJ não levou a administração tributária a analisar o direito que tardiamente a parte controverteu*.

Evidente, assim, que a flexibilização do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 foi afirmada no paradigma sob a compressão de estarem presentes as *exceções do próprio dispositivo*, ao passo que o recorrido decide em sentido contrário justamente por não vislumbrar tais exceções na conduta processual aqui analisada. Em tais circunstâncias, somente existiria divergência jurisprudencial se os casos comparados operassem em contextos fáticos semelhantes, e as condutas verificadas não fossem compreendidas como equivalentes às referidas exceções.

Ausente tal semelhança, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha*

*dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**