



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720274/2021-13
RESOLUÇÃO	1101-000.163 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	RI HAPPY BRINQUEDOS S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls.6989-7011) contra Acórdão da DRJ (efls. 6958-6976) que julgou improcedente Impugnação Administrativa (e-fls.1278-1296) interposta contra auto de infração de IRPJ e CSLL referentes aos ano-calendário de 2016 (e-fls. 6862-6877), por sua vez consubstanciada em Termo de Verificação Fiscal (e-fls.4072-4083).

Para síntese dos fatos, reproduzo o Relatório do Acórdão recorrido (efls. 6958-6976):

1. INTRODUÇÃO

A empresa RI HAPPY BRINQUEDOS SA, CNPJ nº 58.731.662/0001-11 teve lavrado contra si, em 26/02/2021, Autos de Infração (AI) de IRPJ (fls. 6.862/6.870) e CSLL (fls. 6.871/6.878).

Nos autos de infração, cujo valor total é de R\$ 31.447.549,83, se exigem os seguintes valores (fl. 6.881):



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL

Identificação do Procedimento	
Número do Procedimento Fiscal 0816500.2019.00634	Código de acesso 55958469
Sujeito Passivo	
Nome Empresarial RI HAPPY BRINQUEDOS S.A.	CNPJ 58.731.662/0001-11
Logradouro AVENIDA IPIRANGA 200	Número 200
	Complemento ANDAR: TERRACO; CONJ: 01; PAVMTO: 6; EDIF: COPAN;
Bairro REPUBLICA	Cidade/UF SÃO PAULO/ SP
	CEP 01046-925
Lavratura	
Local de Lavratura SANTO ANDRÉ/SP	Data 26/02/2021
Texto	

Encerramos nesta data o procedimento fiscal em relação ao sujeito passivo acima identificado, relativo aos tributos e períodos das infrações constantes nos documentos de lançamento abaixo discriminados.

O presente procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias, resultando na lavratura dos documentos de lançamento abaixo especificados, nos quais constam o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação ao sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades observadas:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
15746-720.274/2021-13	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 23.119.598,19
15746-720.274/2021-13	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 8.327.951,64
Total		R\$ 31.447.549,83

Houve caracterização de multas nos lançamentos de ofício, conforme o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Tais multas foram aplicadas nos percentuais abaixo explicitados:

INFRAÇÃO – IRPJ– OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDAS E SERVIÇOS – DEVOLUÇÃO NÃO COMPROVADA DE VENDAS – Multa de **75%**;

INFRAÇÃO CSLL – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS – Multa de **75%**.

O Termo de Verificação e Constatação de irregularidade fiscal (TVF) está às fls. 4.072 a 4.082 dos autos, onde se descreve os procedimentos de fiscalização e a autuação.

A ciência do auto de infração e do TVF se realizou por meio da caixa postal do sujeito passivo em 01/03/2021(fl. 6.885).

A empresa impugnou as exigências na data de 26/01/2020, através de petição de fls. 6.890/6.901.

2. RAZÕES DE AUTUAÇÃO

A autuada RI HAPPY BRINQUEDOS SA, sociedade anônima de capital fechado, empresa pertencente ao ramo comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos (CNAE 4763-

6-01), com sede no município de São Paulo, foi intimada do início do procedimento de fiscalização (fls. 3/5), por via postal, em 30/08/2019.

Inicialmente realizou-se a verificação da apuração das contribuições para o PIS e COFINS no ano-calendário de 2016, mais especificamente dos créditos aproveitados, a constatação de irregularidades nas operações de devoluções de vendas lançadas. Porém a auditoria concluiu pela infração à apuração do IRPJ e da CSLL, em relação a deduções não comprovadas da receita bruta.

Com base nas notas fiscais de entrada emitidas pela fiscalizada no ano-calendário de 2016 (registradas na EFD-Contribuições) constatou a autoridade fiscal a ocorrência de devolução não comprovada de vendas realizadas.

A empresa foi intimada a apresentar esclarecimentos em relação as devoluções de vendas apontadas pela fiscalização:

1- Com relação à devolução de vendas representada pela nota fiscal de entrada nº 3423 emitida em 29/02/2016, discriminada na primeira linha do demonstrativo denominado "ANEXO I" deste Termo de Intimação, comprovar mediante documentação hábil e idônea a efetivação da operação;

2- Com relação às demais operações de devoluções de vendas discriminadas nas linhas subsequentes do demonstrativo denominado "ANEXO I" deste Termo de Intimação, comprovar mediante documentação hábil e idônea a efetivação das operações, bem como detalhar a sistemática utilizada e informar a fundamentação legal que amparou a emissão das citadas notas fiscais;

O item 1 referia-se a NF de entrada nº 3426, CFOP 1202, cujo valor era de R\$ 249.900,00, onde o destinatário era Rebeca Camara Alheis, CPF 011.563.254-98. Já o item nº 02 referia-se a notas fiscais de entrada de devolução de vendas (CFOP 1202 e 1411) previamente selecionadas com valor superior a R\$ 5.000,00. Em todas as notas o destinatário era o próprio estabelecimento emissor.

Em resposta a intimada assim se manifesta:

1. Resposta: A Fiscalizada esclarece que as operações de devolução e troca são realizadas em situações nas quais o cliente, após a aquisição de determinada mercadoria, opta por (sic) devolvê-la ou trocá-la. As razões para a devolução são variadas, de acordo com cada cliente. Nos casos em que há a devolução de mercadorias, a Fiscalizada emite nota fiscal de entrada em devolução, identificando-as pelos cupons de trocas e devolução, conforme NF anexa (doc. no 1).

2. Resposta: Conforme informado na Resposta ao item 1, a devolução ou troca ocorre em diversas situações, nas quais o cliente optou por não manter a mercadoria anteriormente adquirida. Nesses casos, são emitidas as respectivas NFs (docs. no 2 a 526), nos termos da legislação do ICMS e do PIS e da Cofins

Manifesta a fiscalização em relação as respostas que "juntamente com a carta resposta, apresentou cópias das notas fiscais de entrada emitidas a título de devolução de mercadorias. Não apresentou quaisquer outros documentos e/ou esclarecimentos a respeito das operações envolvendo devoluções de vendas".

Novamente intimada no tocante as indagações já referidas, em por termo lavrado em 27/08/2020(fl. 1.986), especificamente para apresentar as cópias dos documentos fiscais referentes às vendas(saídas) das mercadorias devolvidas, bem como identificação das pessoas que promoveram as devoluções, a teor do que determinam as legislações estaduais sobre o tema, assim se manifesta a empresa:

Resposta: A Fiscalizada esclarece, em primeiro lugar, que a NF de devolução 3423, especificadamente, foi emitida com um equívoco: o preenchimento foi realizado de tal forma que o valor do produto (R\$ 499,99) foi indicado no campo "quantidade" – o que acabou por comprometer as demais informações da NF.

A respeito dos documentos de suporte da operação, a Fiscalizada esclarece que os controles internos da companhia permitem a identificação de quem Resposta: A Fiscalizada esclarece, em primeiro lugar, que a NF de devolução 3423, especificadamente, foi emitida com um equívoco: o preenchimento foi realizado de tal forma que o valor do produto (R\$ 499,99) foi indicado no campo “quantidade” – o que acabou por comprometer as demais informações da NF.

A respeito dos documentos de suporte da operação, a Fiscalizada esclarece que os controles internos da companhia permitem a identificação de quem realiza a devolução (por meio do cupom fiscal) e há emissão de uma nota fiscal englobando as devoluções realizadas em determinado período – as devoluções existem de fato, são realizadas item a item (com o registro das mercadorias em estoque e demais ajustes contábeis), mas os cupons fiscais originais permanecem com o cliente varejista. Os documentos que comprovam a operação realizada pela Fiscalizada foram apresentados em Resposta ao TIF de 17.7.2020.

Além disso, a Fiscalizada esclarece que, na maior parte das vezes, as mercadorias são devolvidas em contrapartida ao recebimento de novos produtos (o que acaba por neutralizar os impactos de receita da companhia), sendo poucos os casos em que os produtos são devolvidos sem que outra mercadoria seja recebida.

Por fim, a Fiscalizada entende pertinente destacar que a legislação de ICMS, aplicável pelos estados, exige critérios que levam em conta o fato de que, para esse imposto, o contribuinte é o “estabelecimento” – que não repercutem os mesmos efeitos para PIS e Cofins, uma vez que o contribuinte das contribuições é a própria pessoa jurídica.

Concluiu a fiscalização que “o sujeito passivo, intimado e reintimado a comprovar, demonstrar e justificar a regularidade das operações de devolução de vendas amparadas pelas notas fiscais de entrada emitidas, não logrou êxito em fazê-lo, apresentando respostas superficiais, incompletas e incompatíveis com as demandas da fiscalização”.

Levantou a autoridade fiscal que no AC2016 as notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas pelo sujeito passivo na entrada de mercadorias oriundas de “devolução de vendas” totalizaram R\$ **67.398.657,04**, conforme registros constantes do SPED EFD-Contribuições. Deste total, constatou ainda que R\$ **66.063.699,65** referiam-se a notas fiscais de entrada emitidas pela Ri Happy na modalidade de “devolução de vendas” (CFOP’s 1202 e 1411), contendo diversos itens de mercadorias e cujo destinatário é o próprio estabelecimento emissor (aproximadamente 161.000 NFe), e R\$ **249.990,00** referia-se à nota fiscal de entrada nº 3423, emitida pelo estabelecimento CNPJ 58.731.662/0037-22 em 29/02/2016, com “CFOP 1202 - Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, cujo destinatário é Rebeca Camara Alheis, CPF nº 011.563.254-98.

Assim não restou alternativa, ante a falta de comprovação das operações de devoluções de vendas, a não ser a caracterização de tais operações como receita omitida, uma vez que, quando da apuração do IRPJ e da CSLL, levada a efeito pela fiscalizada, tais valores diminuíram diretamente a receita declarada a ser tributada, com base nos artigos 247, 248, 249, inciso II, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99 e no art 12 da Lei nº 12.973/2014. Quanto à CSLL a fundamentação legal foi o art. 1º, art. 2º e art. 3º da Lei nº 7.689/88; art. 57 da Lei nº 8.981/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Na tabela a seguir estão resumidos os valores mensais das bases de cálculo omitidas (devolução de vendas). Tais valores foram detalhadamente discriminados no ANEXO I do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade Fiscal.

AC 2016	DEVOLUÇÃO DE VENDAS NÃO COMPROVADAS Base de Cálculo IRPJ - CSLL
JAN	4.981.544,80
FEV	4.093.568,43
MAR	4.138.129,87
ABR	4.052.187,70
MAI	4.372.235,32
JUN	4.188.855,89
JUL	4.604.632,41
AGO	4.813.148,84
SET	4.652.924,80
OUT	9.131.558,72
NOV	5.308.214,93
DEZ	11.976.687,94
TOTAL	66.313.689,65

3. RAZÕES DE DEFESA

Após explicitar que sua impugnação seria tempestiva, passa a impugnante a fazer um breve relato dos Autos de Infração, os quais teriam sido baseados em omissão de receita decorrente de suposto insucesso na comprovação da devolução de mercadorias vendidas.

3.1. PRELIMINARES - NULIDADES

3.1.1. Fundamentação legal insuficiente e imprecisa

Sustenta a impugnante que “como a discussão dos presentes dos autos gira em torno de uma suposta não comprovação das operações de devolução de mercadorias vendidas, o mínimo que poderia se esperar da Autoridade Fiscal é que indicasse os dispositivos legais infringidos pela Requerente, indicando a legislação aplicável. Teria a autoridade fiscal elencado de maneira exemplificativa a legislação fiscal que poderia ter sido infringida, ao citar as legislações do ICMS dos estados do Rio de Janeiro e São Paulo. No entender da impugnante tal conduta não se justifica já que a empresa possui estabelecimentos em todos os Estados da Federação.

Ademais a autoridade fiscal federal não poderia se valer de dispositivos da Lei Estadual para fundamentar qualquer exigência tributária, cuja competência para interpretação não compete a as DRJ ou ao CARF.

Também não poderia a autoridade fiscal ter considerado de forma automática as devoluções como não existentes, revelando, neste caso, uma imprecisa descrição fática do ocorrido.

Tais fatos constituem violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, constituindo vício formal no lançamento, pelo que sustenta seu pedido de nulidade do auto de infração.

3.1.2. Ausência de competência da Autoridade Fiscal

Entende a impugnante que no caso há incompetência da RFB, tendo em vista a invasão da competência estadual para fiscalização das normas de ICMS, ferindo o art. 155, inciso II da Constituição.

Não é o fisco federal competente para declarar ter havido qualquer irregularidade em relação às NF emitidas. Somente os Estados poderiam pleitear qualquer crédito ou penalidade em relação a essas incorreções. Não poderia a RFB exigir documentações que não estão previstas na legislação do IRPJ e CSL(sic), por meio do “empréstimo” de legislação Estadual – sob pena de a RFB invadir competência dos Estados”.

Requer, pois, a nulidade do presente auto de infração com base no art. 59, inciso I do Decreto 70.235/72.

3.2. MÉRITO

Sustenta o contribuinte haver “**três razões** a serem notadas por estes I. Julgadores, que levarão ao cancelamento dos Autos de Infração”.

3.2.1. Razão 1 - As operações estão comprovadas

Afirma que a legislação de IRPJ e CSLL não contempla nenhum requisito específico a ser observado em relação à documentação a ser formalizada para a comprovação de devoluções. a empresa.

Assim afirma que as devoluções teriam sido efetivamente demonstradas, pois a pessoa que está devolvendo a venda deve assinar um cupom fiscal, sendo emitida uma nota fiscal de devolução ao estabelecimento que está recebendo a mercadoria, o que afastaria a alegação de que não haveria prova das devoluções de vendas. Acosta, exemplificativamente, cupons de troca e NFs de devolução que contemplariam os requisitos suscitados pela autoridade fiscal. Tal procedimento afastaria a alegação da Autoridade Fiscal de que não haveria prova da devolução das vendas, não podendo se aceitar a idéia de omissão de receita indiscriminada, baseando-se apenas em suposições.

Assim restaram caracterizadas como receitas omitidas, os valores relativos a devoluções de mercadorias não comprovadas, com documentação hábil e idônea, já que valores registrados a este título diminuem diretamente a receita declarada.

3.2.2. Razão 2 - A Autoridade Fiscal baseou-se em mera suposição

Segundo a empresa parcela significativa dos produtos adquiridos em seus estabelecimentos tem a finalidade de presente, sendo que grande parte das devoluções correspondem a trocas dessas mercadorias, observando que na nova compra é devidamente tributado o IRPJ e a CSLL, o que torna a impossibilidade de que existam receitas operacionais omitidas em relação aos produtos que sofrem a troca. Imaginar isto, sustenta a impugnante, seria aceitar-se uma bitributação.

Assim não há como supor, ao contrário do que faz crer a autoridade fiscal, que uma empresa deste porte não possua mercadorias devolvidas. Contrário senso, a suposição aceitável seria de que haveria mercadorias devolvidas no AC2016.

3.2.3. Razão 3 - Realização de Diligência

Afirma a impugnante que “operações de devolução de mercadorias são extremamente comuns e usuais nas atividades desenvolvidas pela Requerente, haja vista que grande parte de suas mercadorias são utilizadas como presentes. Disso decorre que há uma grande quantidade de documentação relativa a essas operações, o que enseja a realização de diligência para que, ao menos de forma amostral, sejam avaliadas as documentações da Requerente.

Assim, caso se entenda que não há documentação hábil e idônea para demonstrar que as devoluções efetivamente ocorreram, requer que esse processo seja baixado em diligência.

Não obstante a petição impugnatória interposta pelo contribuinte, o Acórdão da DRJ julgou improcedente a demanda, conforme ementa abaixo reproduzida (efls. 6958-6976):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

DEVOLUÇÃO DE VENDAS NÃO COMPROVADA. CARACTERIZAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam receitas omitidas os valores relativos a devoluções de mercadorias não comprovadas, com documentação hábil e idônea, já que valores registrados a este título diminuem diretamente a receita declarada

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Demonstrada a correta fundamentação legal e satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, não há que se falar em anulação ou cancelamento da autuação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente, cientificado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls.6989-7011), onde repisa os argumentos já expostos na Impugnação Administrativa, em especial, alegando: preliminarmente: a tempestividade do recurso; a nulidade do processo administrativo por fundamentação legal insuficiente e imprecisa, assim como por ausência de competência da autoridade fiscal; no mérito: alega que as operações estariam comprovadas; que a autoridade fiscal baseou-se em mera suposição para realizar as autuações; e reforça o pedido de diligências para comprovação do alegado, concluindo e requerendo o que segue:

V. AS CONCLUSÕES E O PEDIDO

87. Este Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser integralmente apreciada e acolhida em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal.

88. Pelo exposto, a Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do Auto de Infração, bem como os equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicáveis, devendo ser dado provimento integral ao pedido de reforma da Decisão Recorrida, para cancelar a exigência de IRPJ e CSL sobre supostas receitas operacionais omitidas, especialmente considerando:

(i) Nulidade dos Autos de Infração. A Autoridade Fiscal incorreu em vício formal na lavratura dos presentes autos, vez que indicou de maneira *insuficiente e imprecisa* as normas supostamente violadas pela Recorrente;

(ii) Incompetência da RFB. A Autoridade Fiscal *invadiu competência estadual para fiscalização das normas de ICMS*, ferindo a competência delegada a eles pelo artigo 155, inciso II da Constituição Federal;

(iii) Comprovação das devoluções. A Recorrente demonstrou que possui controle e documentação hábil e idônea de todas as devoluções realizadas. Bem como as Autoridades Fiscais não podem desconsiderar as escritas contábeis da Recorrente, que fazem prova em seu benefício, especialmente considerando que não houve qualquer alegação de fraude no caso sob avaliação; e

(iv) Lavratura com base em suposição. Os Autos de Infração foram baseados em mera suposição, não sendo razoável assumir-se que a Recorrente *não realizou nenhuma devolução ao longo de 2016*, o que incorreria em bitributação de suas operações.

89. Essas constatações já mais do que bastam ao cancelamento dos Autos de Infração por meio da reforma da Decisão Recorrida. E, caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, esse processo deverá ser baixado em diligência para que, em caráter amostral, sejam analisados os documentos apresentados pela Recorrente que demonstram as devoluções;

90. A Recorrente protesta pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4.º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal, bem como pela realização de sustentação oral de suas razões por seu patrono, na forma do Regimento deste C. CARF.

Termos em que, pede deferimento.

Ainda, ato contínuo, o Recorrente também apresenta petição complementar (e-fls. 7079-7082), em que renova seus argumentos e requer a juntada de parecer técnico (doc 1) que, segundo a recorrente, comprovaria o alegado.

Após, os autos foram encaminhados para o CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de Autos de Infração que exigem o recolhimento de IRPJ e CSLL_ decorrentes supostas receitas operacionais omitidas pela Recorrente. A suposta omissão de receitas estaria relacionada com o reconhecimento contábil de devoluções de vendas não suportadas, que teriam resultado em uma indevida redução no lucro tributável registrado durante o ano calendário de 2016.

Inicialmente, antes de ingressar nas preliminares alegadas e na discussão do próprio mérito, importa ainda discutir se é possível conhecer dos documentos juntados em 18/05/2022, o suposto “Parecer Atualizado”. Sobre a juntada de provas, o Decreto n. 70.235/1972 estabelece:

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)

VI - a síntese dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta o pedido. (Vide Medida Provisória nº 75, de 2002) Rejeitada

(...)

§ 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)

A princípio, portanto, as provas apresentadas extemporaneamente não deveriam ser conhecidas nessa fase processual. Contudo, entendendo pela possibilidade de análise de documentos juntados extemporaneamente, em atendimento ao princípio da verdade material.

Sobre a verdade material transcrevo excerto de artigo acadêmico de Alexandre Evaristo Pinto e Caio Augusto Takano:

Se, de uma lado, regras de igual teor como do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 evitam o uso de instrumentos protelatórios (provas apresentadas desordenadamente ao longo do trâmite processual, obrigando a concessão de vista às partes em decorrência do princípio do contraditório), de outro, restam prejudicados os princípios informadores do informalismo e da verdade material, que sempre permitiram o oferecimento de provas, coleta de documentos, durante o curso do processo, para que o crédito tributário seja constituído a partir da certeza e liquidez adequada¹.

¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 170.

A este propósito, Hugo de Brito Machado Segundo² ressalta que é muito comum que a Administração Tributária, de todas as esferas da federação, profira decisões administrativas que são “verdadeiras pérolas da contração”: negam pedido de produção de prova formulados por contribuintes ou rejeitam provas apresentadas após o oferecimento de impugnação ao lançamento fiscal e, subsequentemente, julgam improcedente a defesa apresentada por “falta de provas”. Tal conduta é uma evidente violação ao princípio da verdade material, devendo ser enfrentado caso a caso, no âmbito do processo administrativo tributário.

A nosso ver, caberá ao julgador administrativo ponderar, a partir de seu livre convencimento motivado e do princípio da verdade material, em que situações as provas apresentadas extemporaneamente deverão ser aceitas para o bom deslinde do caso. Isso significa dizer que, no âmbito de um processo no qual a produção de provas se faça indispensável, o julgador administrativo não pode indeferir essa prova apenas porque o contribuinte a apresentou em momento ou de modo “inadequado”³.

(***)

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

Igualmente relevante é a percepção de que o princípio da verdade material não possui idêntica aplicação ao Fisco e ao contribuinte. Isso porque o primeiro se submete a regras específicas de motivação de seus atos, bem como elementos essenciais para a sua conformação, como o art. 142 do CTN, de modo que provas que sejam juntadas extemporaneamente pelo Poder Público não tem o condão de validar um ato administrativo que, à época de sua prática, continha vício de motivação ou não obedecia aos requisitos formais do lançamento tributário, seja de acordo com o art. 142 do CTN ou os dispositivos de legislação interna de cada ente político aplicáveis. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que, depois de instaurado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna⁴.

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

² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 46-47.

³ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Princípios do processo administrativo fiscal. In. DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 46.

⁴ TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298.

probatório nos autos for suficiente para fundamentar sua decisão⁵ (Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material. In: Marques, Renata Elaine Silva Ricetti; Jesus, Isabela Bonfá de. Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário. São Paulo: Noeses, 2020).

Assim, em minha leitura, **devem ser conhecidos os referidos documentos.**

Feito esse registro, **importa anotar que os documentos apresentados pela Recorrente indicam, pelo menos por indícios, que as devoluções efetivamente ocorreram.**

No entanto, entendo que tais documentos devem ser submetidos ao escrutínio da fiscalização para que se verifique se os documentos apresentados: (i) justificam todas as operações de devolução desconsideradas; (ii) estão devidamente conciliados.

Diante do exposto, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que os autos sejam encaminhada à autoridade de origem, para que: i) sejam analisados os referidos documentos; ii) que o contribuinte elabore uma planilha, por amostragem, fazendo a devida correlação entre notas fiscais e valores devolvidos, demonstrando a comprovação de devoluções; iii) sendo necessário, a autoridade de origem pode solicitar documentos e informações complementares ao contribuinte; iv) após, deve ser elaborado Relatório Conclusivo, com ciência ao recorrente, que poderá se manifestar em 30 dias; v) finalmente, os autos devem ser reencaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É a minha proposta.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

⁵ TAKANO. Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Princípios do processo administrativo fiscal. In: DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 43.