



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

Processo nº 13558.000204/2004-28
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.952 – 1ª Turma
Sessão de 6 de dezembro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CIA VIAÇÃO SUL BAHIANO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. ART. 16 DO DECRETO 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE LEGAL.

As prescrições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 devem ser interpretadas sistematicamente, considerando suas próprias exceções e outras disposições do próprio texto de tal Decreto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da racionalidade e a efetividade do processo administrativo fiscal.

É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada aos autos após a Impugnação, sobretudo quando esta possui evidente pertinência e correlação com a matéria controversa, revelando-se potencial elemento de formação de convencimento e do juízo a ser aplicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro André Mendes de Moura. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de recurso especial da contribuinte Cia. Viação Sul Bahiano contra o acórdão nº 1801-00.177, de 25 de janeiro de 2010, em que a Primeira Turma Especial do CARF negou provimento ao seu recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Preclui o direito do contribuinte de apresentar, em fase recursal, matéria não contestada na impugnação, em vista do disposto no art. 16, I, c/c o art. 17, ambos do Decreto nº 70.235/72, respeitando-se o princípio processual da dupla jurisdição.

A matéria em discussão nos autos diz respeito a auto de infração de IRPJ lavrado em 2004, relativo ao ano-calendário de 1999, por meio do qual se promoveu a redução, no valor de R\$ 46.106,10, do prejuízo fiscal declarado no período-base pelo contribuinte, ante a ausência de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, do lucro inflacionário realizado, sem observância do percentual de realização mínima de 10% ao ano, como previsto na legislação de regência.

Com a ciência da autuação o contribuinte apresentou impugnação, na qual alegou, em síntese, que:

- os valores apurados pela fiscalização foram atingidos pela decadência, pois o auto de infração lavrado em 2004 somente poderia alcançar fatos geradores a partir do ano-calendário de 1999;

- o auto de infração seria nulo, posto que o lucro inflacionário não constituiria aumento efetivo de riqueza;

- seria necessária a realização de perícia para comprovação dos fatos.

Em 26 e junho de 2008, a DRJ/Salvador julgou procedente em parte o lançamento efetuado, para reconhecer, de ofício, a decadência das parcelas do lucro inflacionário que deixaram de ser realizadas em períodos anteriores.

A decisão adotou os seguintes fundamentos:

a) Ser incabível a alegação de nulidade, pois não se identificou nos autos qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72;

b) Não acolher o pedido de perícia, por considerá-la desnecessária, já que o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador, conforme o disposto no artigo 18 do Decreto n. 70.235/72;

c) Quanto ao pedido de apresentação posterior de documentos e provas, verifica-se que, de acordo com os transcritos §§ 4º e 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescentados pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997, a inclusão de novos documentos aos autos, após a apresentação da impugnação, somente seria admitida mediante petição fundamentada, interposta junto à autoridade julgadora, que demonstrasse a ocorrência de determinadas situações ou circunstâncias impeditivas de sua apresentação no prazo regulamentar.

d) Cabe razão à Impugnante no que diz respeito às parcelas mínimas de realização do lucro inflacionário alcançadas pela decadência. Destaque-se que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil reconheceu, de ofício, a decadência do imposto de renda correspondente às parcelas do saldo de lucro inflacionário acumulado que deveriam ter sido oferecidas à tributação em cada exercício anterior alcançado pelo prazo decadencial, fazendo constar do sistema SAPLI tais ajustes, através da introdução da linha "Baixa por decadência", na qual foram registradas as parcelas excluídas do saldo de lucro inflacionário acumulado.

e) Entretanto, igual providência não foi tomada em relação às parcelas decadentes do lucro inflacionário, que deixaram de ser oferecidas à tributação, nos dois períodos-base semestrais do ano-calendário de 1995, procedimento este que, somente agora, neste julgado, vem-se a adotar.

f) Conseqüentemente, o prejuízo fiscal declarado pela Contribuinte, relativo ao ano-calendário de 1999, no valor de R\$ 181.957,21, que havia sido reduzido, no Auto de Infração, para R\$ 135.851,11, deve ser alterado para R\$ 141.517,59, conforme Demonstrativo SAPLI, as fls. 62 e 63, confirmando-se sua redução no montante de R\$ 40.439,62.

g) Por fim, no tocante à alegação da Impugnante de que o lucro inflacionário não constitui renda e, desse modo, sobre ele não incidiria Imposto de Renda, cumpre esclarecer que, por determinação legal, o lucro inflacionário realizado integra a base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser adicionado ao lucro líquido de cada exercício, para efeito de determinação do lucro real, sendo que, a partir de 1º de janeiro de 1996, a parcela de realização mínima obrigatória passou a ser apurada com base no saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995, conforme o disposto nos artigos 448 e 449 do RIR/1999.

Inconformado com o provimento apenas parcial da impugnação, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 139), com a juntada de diversos documentos, sustentando que (destaques no original):

*1. Como pode ser observado do extrato emitido pela fiscalização, relativo aos ajustes do lucro inflacionário de 1.995 e 1.996 (demonstrativo do Lucro Inflacionário), **não foram consideradas as realizações do lucro inflacionário feitas pela Recorrente nos anos de 1.995 e 1.996;***

2. Em decorrência disso, a fiscalização apurou como suposto saldo da conta "Lucro Inflacionário Acumulado a Realizar", em 31/Dez/95, no montante de R\$ 461.061,00.

3. Por sua vez, a DRJ reduziu esta quantia para R\$ 404.396,26, em razão de ter excluído as parcelas do lucro inflacionário atingidas pela decadência.

4. Todavia, em que pese a redução feita pela DRJ, certo é que as realizações desprezadas (de R\$ 265.324,00, R\$ 15.286,20 e R\$ 19.644,10 — total R\$ 300.254,30) representam praticamente 75% do saldo do lucro inflacionário de 31/Dez/95, o que, se tivesse sido reconhecido, acarretaria redução significativa da autuação.

5. Na improvável hipótese dessa Corte Administrativa não excluir os valores do lucro inflacionário inquestionavelmente oferecidos à tributação pela Recorrente, faz-se necessário excluir o montante do lucro inflacionário, referente à parcela cindida do patrimônio da Recorrente em junho de 1.995, tendo em vista a decadência do direito fazendário.

6. Conforme artigo 452 do Regulamento de Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, nos casos de incorporação, fusão, cisão total ou encerramento de atividades (hipóteses de extinção da pessoa jurídica), deverá ser efetuada a tributação integral do lucro inflacionário acumulado.

7. Logo, o prazo decadencial para cobrança do imposto de renda sobre este montante (parte proporcional à parcela cindida) deve ser contado desta data (i. e., da cisão parcial).

8. Como o AIIM em tela foi lavrado quase quatro anos depois de junho de 2.000 (data da cisão parcial), tendo a própria

fiscalização observado este fato (vide informação constante da folha 8 - Informações gerais do demonstrativo do lucro inflacionário), constata-se que decorreu o prazo para a Receita Federal exigir IR sobre lucro inflacionário relativo à parcela cindida do patrimônio da Recorrente.

9. Como o lucro inflacionário relativo à parcela cindida foi de R\$ 265.327,00 (além dos seus respectivos acréscimos), este montante deve, em razão da decadência, ser excluído do lucro inflacionário acumulado a realizar em 1.995.

10. Vê-se, portanto, que, seja em razão do efetivo oferecimento à tributação do lucro inflacionário de R\$ 265.327,00, seja em razão da decadência do direito de exigir IR sobre esta quantia (em face da cisão parcial), este montante deve ser abatido do saldo do lucro inflacionário acumulado a realizar.

11. Portanto, dúvidas não restam no sentido de que, por ser um lucro fictício, e não lucro real, não pode ser exigido imposto de renda da Recorrente quanto à parcela do lucro inflacionário, tal como ilegalmente está sendo feito por meio do AIIM combatido.

A decisão questionada apreciou os argumentos e concluiu pela improcedência do recurso voluntário, tendo o voto vencedor rejeitado a possibilidade de apresentação de documentos na fase recursal.

Com a ciência da decisão o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 355), por entender que o acórdão contrariou a jurisprudência deste Conselho ao considerar precluso o direito de apresentar documentos em instante posterior à impugnação. Para comprovar a divergência, citou os acórdãos paradigmas da 2ª Seção de Julgamento do CARF nº 920201.914, de 03/11/2011, e nº 240100.135, de 06/05/2009.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 414, que deu seguimento ao pleito do contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 421) com o objetivo de manter a decisão recorrida, com base na impossibilidade de juntada extemporânea de documentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso especial do contribuinte é conhecido nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 414, que lhe deu seguimento por ter sido comprovado o dissídio

jurisprudencial acerca da matéria "possibilidade de juntada e apreciação de documentos em momento posterior à impugnação", cujo mérito passo a analisar.

A questão em debate se restringe, como visto, à possibilidade de se aceitar e analisar documentos juntados pelo contribuinte após a impugnação, ou seja, somente na fase recursal.

Convém ressaltar que esse assunto já foi objeto de apreciação nas instâncias anteriores, pois quando do julgamento da impugnação a decisão da DRJ já havia negado tal possibilidade, conforme ementa a seguir reproduzida, na parte que nos interessa:

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que se refira a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Conforme relato do julgador de primeira instância, houve apenas, na impugnação, protesto geral pelo "reconhecimento e a declaração do direito à apresentação de outros documentos, necessários ao deslinde da questão, reclamando, outrossim, pelo direito de produzir outras provas" (fls.128 do vol.1).

Apesar da negativa, o contribuinte apresentou documentação nova juntamente com o recurso voluntário e o relator do voto vencido tomou por base essa documentação para dar provimento ao seu pleito, como consignado:

O Recorrente anexou a sua peça recursal copia da DIPJ/1995 (cisão parcial), DIPJ/1996 e DIPJ/1997 (fls. 104 a 170), bem como copia da parte A e B, do LALUR (fls. 171 a 179), com a escrituração do controle do lucro inflacionário.

Todavia, o voto vencedor considerou em sentido contrário, como se extrai do seguinte exerto:

Isto porque, apesar de considerar a existência e aplicação do princípio da instrumentalidade e da verdade material, tenho que, no presente caso, os mesmos não são aplicáveis, posto que era dever do contribuinte apresentar os documentos que resguardem seu direito no momento da impugnação, sob pena de supressão de instância.

No caso em comento, o contribuinte detinha meios de apresentar tais elementos desde o procedimento fiscalizatório, ou mesmo durante o prazo para oferecimento de impugnação, quedando-se, contudo, inerte.

Louvando-se do princípio do duplo grau de jurisdição, tem-se precluso o direito do contribuinte em contestar em sede de recurso voluntário o que não suscitado ou apresentado na impugnação, sendo defeso a esse órgão colegiado apreciar matéria que não constou da lide quando do julgamento em instância inferior.

Não ha como fugir do mandamento da norma que é expressa, mormente o artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, o qual estabelece como regra geral para efeito de preclusão, que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação.

Forte em tais argumentos nego provimento ao recurso. (grifou-se)

Sem reparos o acórdão recorrido.

O art. 16, § 4º e § 5º, do Decreto nº 70.235/72, trata da matéria nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Com base nos dispositivos acima entendo que não compete a este Conselho manifestar-se sobre os documentos apresentados pelo contribuinte apenas na fase recursal, pois estes devem ser considerados intempestivos.

Isso porque a preclusão temporal para a apresentação de provas pode ser superada apenas quando demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses previstas no §4º do art. 16 do PAF, acima transcrito.

Embora a apresentação de provas em momento posterior ao da impugnação possa eventualmente ser aceita, em razão do mencionado dispositivo legal, tal medida deve ser adotada com parcimônia, apenas nos casos de impossibilidade ou extrema dificuldade de produção ou apresentação das informações à época da impugnação.

Tendo em vista que as hipóteses de flexibilização são excepcionais, elas, por certo, não se aplicam ao caso dos autos, uma vez que os documentos trazidos ao processo juntamente com o recurso voluntário constituem-se simplesmente de livros (LALUR) e registros contábeis do próprio contribuinte, considerados como de escrituração obrigatória pela legislação de regência.

Nesse contexto, imagina-se que tais documentos devam ser contemporâneos aos fatos que descrevem, de sorte que inexistente qualquer motivo que justifique a sua apresentação tardia, somente muitos anos depois da impugnação. Também não se vislumbra, no caso, qualquer empecilho ou dificuldade de apresentar a referida documentação, inclusive, já na época da fiscalização.

Por essas razões, entendo que não merece reparos o acórdão recorrido, que reconheceu como preclusa tal possibilidade, cabendo considerar, ainda, que eventual análise nesta fase de recurso especial implicaria clara supressão de instância.

Conclusão

Diante disso, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Conselheira Relatora, Viviane Vidal Wagner, em seu fundamentado e robusto voto.

A divergência abrange todo o objeto do *Apelo* especial, opondo-se em relação à interpretação do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e seus efeitos, adotado como cerne do fundamento da I. Relatora para denegar pretensão recursal.

Entende este Conselheiro que o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, incluídos aqui seus §§4º e 5º, deve ser interpretado sistematicamente, considerando além de suas próprias exceções (o que já demonstra que a vedação processual preclusiva do §4º não se trata de *dogma processual absoluto*) outras disposições de seu próprio texto, assim como à luz dos princípios da informalidade, da racionalidade e a própria efetividade do processo administrativo fiscal.

Primeiro temos que, se com base nesse mesmo Decreto, como reza o seu art. 18, o Julgador pode, espontaneamente, em momento posterior à Impugnação, determinar a

realização de diligência, por entender necessários outros elementos (então ausentes nos autos) para seu livre convencimento e motivação da sua decisão, porque não poderia aceitar provas, já acostadas aos autos pela Parte impugnante, quando verificado serem estas pertinentes ao tema controverso, propiciando um desfecho da demanda mais próximo da *verdade material* e da *ontologia*¹ que se revela?

A rigidez na aceitação de provas apenas em momento processual específico (fase instrutória), que, quando do seu término, definitivamente delimita a *verdade* a ser considerada pelo Julgador, *selando*, a partir de então, o instituto *quod non est in actis non est in mundo* (o que não está nos autos não está no mundo), é um valor próprio do contencioso judicial.

No contencioso administrativo prevalece outra axiologia, de informalidade e prevalência da perquirição da materialidade. Em outras palavras, o *princípio da busca pela verdade material*, indiscutível informador do processo administrativo fiscal brasileiro, preconiza que não pode haver o desprestígio de provas pertinentes em razão de simplória homenagem à formalidade instrumental do processo.

Desse modo, entende-se que, uma vez instaurada a controvérsia nos autos sobre determinada matéria e pendente a demanda de desfecho meritório, se o contribuinte traz aos autos prova que se relaciona à sua argumentação, guardando correlação técnica e relevância ao tema debatido, de modo a corroborar, *materialmente*, aquilo defendido, ainda que - até então - somente com elementos postulatórios, não deve ser sumariamente desconsiderada tal manobra apenas pela consideração do momento processual em que ocorre a juntada.

Não obstante, pela mesma razão, ainda que a documentação seja previamente existente, ou até mesmo contemporânea ou anterior aos *atos geradores*, e não tenha sido também apresentada, propriamente, uma justificativa para sua ausência da peça impugnatória (nos moldes da alínea "a" do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72), seu conhecimento ainda possui respaldo jurídico.

Mais do que isso: a possibilidade de conhecer de tais elementos é medida de racionalização e maximização da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal - que, sob uma análise pragmática, que aqui, excepcional e respeitosamente, permite-se fazer, tem positivo reflexo na redução da *judicialização* de litígios tributários.

Por fim, diga-se que, diferentemente do conjunto probatório que instrui a Impugnação, não se está diante do reconhecimento da existência de uma obrigação do Julgador

¹ Vide: Fabiana Del Padre Tomé. A Prova no Direito Tributário. São Paulo : Noeses, 2005.

conhecer quaisquer documentos acostados *a destempo*, sob pena de violação do direito à ampla defesa, e, muito menos, do afastamento de quaisquer previsões do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Na verdade, entende-se, dentro da hermenêutica sistemática acima apresentada, pela possibilidade legal e prerrogativa do Julgador conhecer de elementos trazidos posteriormente à defesa inaugural aos autos, mormente quando estes mostram-se pertinentes e relacionados ao objeto sob julgamento, revelando-se elemento potencial da formação de convencimento e do juízo a ser feito.

Apenas registre-se que o objeto da Autuação é referente a suposta ausência de observância dos percentuais legais vigentes de realização do lucro inflacionário no cálculo do Lucro Real, trazendo o Contribuinte, em Recurso Voluntário, cópias de DIPJs de diversos anos-calendário, do LALUR e da escrituração contábil referente ao lucro inflacionário do período, não havendo no v. Acórdão recorrido nenhuma menção sobre a sua *pertinência* ou *correlação* com a matéria debatida, sendo seu conhecimento objetivamente afastado, em razão de suposta vedação processual.

Por tais motivos, não deve prevalecer a *negativa formal* do simples conhecimento de tal documentação.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial, para determinar o retorno dos autos ao N. Colegiado de origem para a apreciação e julgamento das alegações e matérias de Recurso Voluntário prejudicadas pelo entendimento estampado no v. Acórdão recorrido, agora reformado.

(assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella