



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

**Processo n°** 19515.003291/2010-04  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.774 – 1ª Turma  
**Sessão de** 6 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

JUNTADA DOCUMENTOS. FASE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.

Apenas é admitida juntada de documentos posteriormente à apresentação de Impugnação, nas hipóteses previstas no §4º, do artigo 16, do Decreto 70.235/72. Não demonstrada a ocorrência de uma daquelas hipóteses, não há como se conhecer prova juntada aos autos posteriormente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei.

Fez sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Bruno Fajersztajn, OAB-SP 206899, escritório Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição aos impedimentos da conselheira Cristiane Silva Costa), Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araujo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN (fls. 689/713) contra o Acórdão nº 1202-001.234, (fls. 679/682), por meio do qual se acolheu embargos de declaração do contribuinte, com efeitos infringentes, admitindo prova trazida posteriormente à Impugnação anulando a primeira decisão e convertendo o julgamento em diligência. O Recorretne visa discutir a aceitação de provas após a Impugnação, ausentes os requisitos do artigo 16, §4º, do Decreto 70/235/1972.

Na origem, foi lavrado Auto de Infração para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ pela insuficiência de recolhimento do Adicional do imposto, pois o Contribuinte não teria comprovado para os anos-calendário de 2006 e 2007 qual seria o valor das receitas decorrentes de aplicações financeiras anteriores a 31/12/1994 e que poderiam ser excluídas da base de cálculo do Adicional, por força do disposto no §5º do artigo 67 da Lei nº 8.981/95.

O lançamento foi regularmente impugnado, sendo que a DRJ manteve o crédito tributário em sua integralidade, uma vez que imprescindível a apresentação dos elementos solicitados no curso do procedimento fiscal e na diligência realizada para comprovação do direito.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF. No julgamento dos Recursos a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento a ele negou provimento, consignando expressamente no dispositivo da decisão o não conhecimento dos documentos apresentados em sessão de julgamento, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL.*

*Os rendimentos das aplicações financeiras de que trata o artigo 67 da Lei nº 8.981/95, produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995, poderão ser excluídos do lucro real, para efeito de incidência do adicional do Imposto de Renda, desde que devidamente comprovados. Não apresentados os elementos solicitados no curso do procedimento fiscal e na diligência realizada, cabe manter a autuação.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
Ano-calendário: 2006, 2007*

*SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. 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.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Não há que se cogitar em nulidade da decisão quando o ato foi proferido por autoridade fiscal competente e não se verificou qualquer elemento que caracterizasse o cerceamento do direito de defesa do interessado.*

#### *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

#### *Crédito Tributário Mantido*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em não conhecer os documentos apresentados na sessão de julgamento e em rejeitar a proposta de diligência, reconhecendo a incidência do juro de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Viviane Vidal Wagner. E por unanimidade de votos, acordam os membros do colegiado em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e do acórdão de primeira instância e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista e Orlando José Gonçalves."*

Notificado da decisão, o Contribuinte opôs Embargos de Declaração, argumentando, dentre outros pontos, de que a Turma não dispôs os motivos para a não aceitação dos documentos juntados quando da sessão de julgamento do Recurso Voluntário.

No julgamento, a Turma, por unanimidade, acolheu os Embargos conhecendo os documentos apresentados em sessão de julgamento, anulando o Acórdão embargado e determinando diligência à unidade da Receita Federal do Brasil de circunscrição do Contribuinte para sua análise e o retorno dos autos para novo julgamento, conforme ementa e decisão abaixo transcritas:

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

*Ano-calendário: 2006*

#### *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO QUANTO AOS FUNDAMENTOS DO NÃO CONHECIMENTO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS*

*Dá-se provimento aos embargos de declaração opostos quando constatada omissão no julgado quanto aos fundamentos do não*

*conhecimento dos documentos apresentados em sessão de julgamento.*

*Embargos acolhidos para ANULAR o Acórdão n° 1202.000.999 e determinar a diligência à unidade da Receita Federal do Brasil de circunscrição da Embargante para análise dos documentos apresentados.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos de declaração por omissão quanto aos fundamentos de não conhecimento dos documentos apresentados na sessão de julgamento do Acórdão n°1202.000.999 para acolhê-los, considerando-se, conhecidos os referidos documentos, nos termos do voto do relator, anular o acórdão n° 1202.000.999, diligenciando-se à unidade da Receita Federal do Brasil de circunscrição da Embargante para análise dos documentos apresentados, nos termos do voto do relator, determinar o retorno dos presentes autos para novo julgamento por este Colegiado, nos termos do voto do relator e considerar prejudicado o julgamento dos embargos de declaração por contradição e obscuridade nos termos do voto do relator.*

Cientificado da decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando rediscutir a possibilidade de apresentação de provas posteriormente à fase de impugnação.

Sobre a demonstração da divergência a Fazenda Nacional alega que nos Acórdãos 201-81.256 e 203-05.846, entendeu-se que preclui o direito do contribuinte de apresentar documentos após a fase impugnatória, exceto nas hipóteses constantes das alíneas do § 4 do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Nesse contexto, requer o conhecimento de seu Recurso Especial.

Em suas razões, alega a Fazenda, em suma:

- ✓ Que o colegiado violou a legislação de regência do processo administrativo fiscal, por ter acolhido os documentos trazidos pelo contribuinte após a juntada da impugnação;
- ✓ Que não restou demonstrada a impossibilidade de sua apresentação na impugnação, consoante previsto no § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72;
- ✓ Não aplicação das regras da Lei 9.784/1999 ao presente caso, pois seu artigo 69, determina que: “*Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei*”;
- ✓ Em todo o trâmite instrutório do presente feito, houve a execução e conclusão do procedimento fiscal e de diligência determinada pelo julgador de 1ª instância, donde restou clara a ausência de apresentação de extratos mensais de movimentação das contas e das notas de negociação dos títulos de renda fixa;

- ✓ Quando da sessão de julgamento de 2ª instância, apenas o “Extrato de Movimentação emitido pela Votorantim Asset relativamente ao FIC VOT MERCADO” tratou-se de documento novo apresentado e esse documento é insuficiente para se comprovar o direito do Contribuinte;
- ✓ Nesse contexto, foi requerido o provimento do recurso e a reforma do acórdão recorrido.

A Autoridade competente deu seguimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

*“Vê-se que o acórdão recorrido acabou admitindo o exame de prova apresentada na própria sessão de julgamento do recurso voluntário, independentemente da caracterização das condições impostas pelo § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ou de circunstâncias específicas do caso concreto, enquanto que os acórdãos paradigmas não admitiram o exame de documentos apresentados após a fase impugnatória, sem que estivessem caracterizadas as mesmas condições impostas pelo referido § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.*

*Conclui-se, portanto, que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade (artigos nºs 67 e 68 do Anexo II do RI-CARF), devendo-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.”*

Regularmente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões, alegando e requerendo, em suma:

- ✓ A inexistência de divergência, pois o presente caso amolda-se exatamente na regra prevista no artigo 16, §4º, "a" do Decreto 70.235/1972, sendo a impossibilidade de apresentação do extrato em momento anterior um dos motivos que levaram ao acolhimento e provimento dos Embargos;
- ✓ Isso, porque apesar de alegar em todo o processo a impossibilidade de apresentação do extrato das contas no formato exigido pela fiscalização, dado que não condizia com o formato fornecido normalmente, diante a insistência na solicitação perante as instituições financeiras, no dia anterior à sessão de julgamento obteve referido documento, juntando-o no dia seguinte;
- ✓ Logo, como o caso se enquadra em uma das hipótese da regra, não há divergência, posto que em ambos os paradigmas apresentados restou consignada a possibilidade de apresentação tardia de prova, desde que nos termos do referido artigo 16, §4º;
- ✓ O não conhecimento do recurso da Fazenda, por ausência de similitude fática, dado que o presente caso é peculiar, na medida em que mudança na composição da Turma, modificou a maioria dos Julgadores que participou do julgamento do Recurso Voluntário, fazendo com fosse impossível sanar a omissão no Acórdão

embargado, o que demandou nova análise das provas constantes dos autos nesse segundo momento, inclusive daquela juntada quando da sessão de julgamento;

- ✓ No mérito, alega a impossibilidade de negativa de análise de documento reconhecido pela própria RFB como apto à comprovação dos rendimentos, pela aplicação do princípio da verdade material;
- ✓ Alega ainda a que a Fazenda não recorreu da decisão quanto à determinação de nova análise dos documentos juntados na impugnação, de modo que ocorreu a preclusão consumativa da Fazenda recorrer quanto ao retorno dos autos para dita re-análise;
- ✓ Nesse contexto o Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso ou seu não provimento, caso conhecido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Quanto à admissibilidade, entendo que não merecem prosperar as alegações do Contribuinte em suas contrarrazões.

Sobre a alegação de inexistência de divergência, dado que no presente caso °, foi aplicado o artigo 16, §4º, "a", do Decreto 70.235/1972, entendo não caber razão ao Contribuinte.

Do acórdão dos embargos não é possível vislumbrar qualquer menção à tal norma, nem tampouco qualquer arrazoado que permitisse entender que a razão para a aceitação da prova posteriormente à Impugnação se deu pela impossibilidade de apresentação em momento anterior.

Logo, não é possível extrair tal convergência de interpretação entre a decisão recorrida e os paradigmas. O que se extrai dos autos é que a prova foi aceita posteriormente à Impugnação, sem qualquer fundamento no artigo 16, §4º do Decreto 70.235/72.

Portanto, não tem razão o Contribuinte em pleitear o não conhecimento do Recurso da Fazenda sob esse fundamento.

Também não tem razão o Contribuinte ao requerer o não conhecimento do Recurso pela ausência de similitude fática, na medida em que, a par da alteração na composição da Turma quando do julgamento dos Embargos, em relação à Turma que julgou o Voluntário, o que se pode depreender do Acórdão de Embargos é a aceitação das provas posteriormente à Impugnação sem qualquer arrimo no artigo 16, §4º em questão.

Nesse contexto. Presentes os pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o Recurso Especial interposto.

Como visto, a questão a ser aqui debatida resume-se à possibilidade de apresentação de provas pelo Contribuinte, posteriormente à fase de impugnação administrativa. Debateremos, portanto, regras de processo administrativo tributário.

Em nosso ordenamento, o Decreto 70.235/1972 trata especificamente do processo administrativo fiscal federal.

O processo administrativo, tal como o processo judicial, pode ser dividido em fases. Para James Marins o PAF reparte-se em quatro fases sucessivas, a saber: (i) fase de instauração; (ii) fase de preparação e instrução; (iii) fase de julgamento; e (iv) fase de recurso. (Direito Processual Tributário Brasileiro (*Administrativo e Judicial*); 7ª Edição; *Dialética*; pg. 269).

Para Fabiana Del Padre Tomé, as fases de instauração e instrução se mesclam, na medida em que as provas devem ser apresentadas juntamente com a defesa. (*A Prova no Direito Tributário*; 3ª edição; Noeses; pg. 354)

De fato, é o que se pode observar do artigo 16, III, do decreto 70.235/1972, que exige apresentação das provas juntamente com a Impugnação, *verbis*:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

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

Há, assim, legal limitação temporal à realização da produção probatória, que se confunde com o momento da apresentação da impugnação. Exceções a essa regra são as situações previstas no §4º, do artigo 16 em questão, que assim dispõe:

*§ 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)*

Conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé, o ordenamento jurídico fixa termos dentro dos quais as atividades processuais devem ser realizadas, pois inadmite a instabilidade das relações jurídicas. (*A Prova no Direito Tributário*; 3ª edição; Noeses; pg. 356)

Para referida autora, a distinção feita pela doutrina entre verdade material e verdade formal e a forma de aplicação da primeira ao processo administrativo fiscal – admitindo-se a apresentação de provas a qualquer momento do processo – não procede. Vale aqui a transcrição de trecho de sua obra que trata da questão:

*Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes. (A Prova no Direito Tributário; 3ª edição; Noeses; pg. 26)*

Penso de forma semelhante. Em minha opinião as regras do processo administrativos não podem deixar de ser observadas, exceto nas hipóteses e na forma previstas na própria regra.

No presente caso, em momento algum foi demonstrado pelo contribuinte a aplicação de qualquer uma das alíneas do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/1972, de modo que restou prejudicado seu direito à apresentação de provas.

Importante destacar apenas que não entendo aplicável aqui a regra do artigo 3º, III, e 38, da Lei 9.784/1999, que trata do processo administrativo no âmbito da administração Pública Federal, haja vista essa norma ser de caráter geral, enquanto o Decreto 70.235/1972 trata especificamente das regras do processo administrativo fiscal.

*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;*

*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.*

Objetivamente o que se pode extrair dos autos é o seguinte.

1. Na impugnação nada foi dito quanto à impossibilidade de apresentação dos extratos.
2. Na petição de juntada do extrato não foi observado o §5º do artigo 16 em questão, que determina que *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.*

Processo nº 19515.003291/2010-04  
Acórdão n.º **9101-002.774**

**CSRF-T1**  
Fl. 764

---

3. E no Acórdão de Embargos nada se diz sobre a aderência do caso ao artigo 16, em questão.

Nesse contexto, não vislumbro aqui o cumprimento dos requisitos legais para aplicação do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/1999, de modo que DOU provimento ao Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra