



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.722252/2014-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.303 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2016
Matéria IRPJ - DEDUÇÕES INDEVIDAS
Recorrente CETENCO-ENGENHARIA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

IRPJ. PRELIMINAR DE TEMPESTIVIDADE. INTIMAÇÃO ELETRÔNICA. CIÊNCIA FICTA. CABIMENTO. NÃO VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CONSISTÊNCIA E DA UNIFORMIDADE.

É facultativo ao fisco utilizar mecanismos de fiscalização mais modernos, sem que isso implique em retroatividade ou mudança de critério de fiscalização, muito menos, violação dos princípios da consistência e da uniformidade. Um destes mecanismos é a intimação eletrônica, já consagrada no âmbito processual federal, tanto judicial como administrativo, com previsão legal expressa no Decreto-Lei 70.235/72, artigo 23, inciso III. Portanto, alegação da Recorrente de que perdeu o prazo para recorrer de decisão denegatória de sua impugnação, baseada apenas no fato de não ter sido intimada pelos Correios, mas por intimação eletrônica, não deve ser conhecida a despeito do entendimento pessoal do Relator pelo julgamento do mérito da autuação com fundamento no princípio da busca da verdade material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que se refere à tempestividade e não conhecê-lo quanto ao mérito.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Goncalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Adoto integralmente o relatório do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, com as devidas atualizações.

"O auto de infração de fls. 735-751, exige do contribuinte já identificado, R\$ 4.278.993,14 a título de imposto de renda pessoa jurídica (fl.740) e, R\$ 2.709.000,00 a título de contribuição social sobre o lucro líquido (fl.746), acrescidos de multa de ofício à razão de 75% e juros moratórios. Relativamente ao IRPJ e a CSLL ainda consta da exigência multa isolada decorrente da falta de recolhimento desses tributos com base no balanço/balancete de redução/suspensão para o fato gerador ocorrido em 31/01/2012. O crédito tributário total apurado até 04/2014, corresponde a R\$16.614.506,81.

2. A infração imputada se refere a adições não computadas na apuração do lucro real do ano base de 2012 e a conseqüente insuficiência de recolhimento, além da já mencionada falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada. A multa relativa à CSLL é exigida no auto de infração de fl. 748. Tudo está minuciosamente descrito no Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 1, que integra os autos (fl. 709-734).

A base legal para a exigência do IRPJ é o artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e os artigos 222, 247, 249 e 843 do RIR de 1999, além do artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007. Para a CSLL, constitui o embasamento legal o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995, o art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; o art. 28 da Lei nº 9.433, de 1996, o art. 1º, § 3º, da Lei 9.532, de 1997, com as alterações introduzidas pelo art. 34 da MP nº 2.158-35, de 2001 e o art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

Cientificado via postal em 09/04/2014, apresentou em 07/05/2014 a impugnação de fls.756-783, onde alega:

PRELIMINAR.

A impugnante é empresa prestadora de serviços (CNAE 42.111/01) e não pratica qualquer atividade de indústria ou de comércio exterior, não se incluindo dentre os contribuintes jurisdicionados à DELEX. Contraria toda a hierarquia, e as normas de administração, o agente do serviço público que, "*sponte próprio*" e indevidamente, se atribui capacidade jurídica para praticar atos frontalmente contrários aos normativos emanados das autoridades superiores, publicados no Diário Oficial da União, com força de norma complementar de Lei, a teor do art. 100, I, do Código Tributário Nacional.

Ipsa facto, impõe acolher a preliminar argüida, para reconhecer a incompetência *ratione personae* e incompetência *ratione materiae* da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria - DELEX, em face da Portaria RFB Nº 148, Anexo V, publicada no DOU de 31.01.2014, e, em conseqüência, declarar a insubsistência das exações lavradas pela DELEX.

MULTAS ISOLADAS.

Encerrado o exercício, incabível a multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração, em concomitância com a multa de ofício, aplicada sobre o tributo devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real, pois:

a) A ordem jurídica brasileira consagra o princípio da consunção, segundo o qual a penalidade maior absorve uma menor, como é usual no lançamento de ofício, em que a multa proporcional (75%) já comporta a multa por atraso no pagamento (20%).

b) É ilógico aplicar dupla sanção sobre o mesmo tributo: uma pelo fato de estar sendo lançado o imposto, e outra por não ter sido feita a antecipação desse mesmo imposto.

c) A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda.

d) Havendo a infringência de uma pluralidade de normas, há que prevalecer a penalidade mais grave, *in casu* a multa de ofício aplicada sobre o tributo devido e apurado na ação fiscal, afastando-se a punição por falta de antecipação desse mesmo tributo.

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO, ENQUADRAMENTO LEGAL PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL (Lex scripta) e da TIPICIDADE CERRADA (Lex stricta).

Para justificar as adições ao lucro líquido do ano de 2012, a Fiscalização alega que assim procedeu com fulcro nos artigos 247 e 249 do RIR/99 (enquadramento legal), dispositivos esses que não dão o necessário amparo jurídico à exação fiscal, pois:

a) O artigo 247 estabelece que o lucro líquido é apurado pela escrituração contábil, com observância da legislação comercial, a qual, por meio do § 1º do art. 187 da Lei das Sociedades Anônimas (nº 6.404/76), põe em evidência os princípios contábeis que devem nortear a contabilidade das empresas, para apuração do resultado do exercício (lucro líquido), no que concerne ao reconhecimento das receitas, despesas e custos, a saber, *verbis*:

"§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos".

b) O lucro líquido da impugnante, que não mereceu qualquer ressalva por parte da Fiscalização, foi apurado exatamente em conformidade com tais disposições e as normas complementarmente editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

c) A totalidade da receita auferida junto à SABESP, por meio de ação judicial (processo 0424691-59.1997.8.26.0053) foi integralmente contabilizada e reconhecida na apuração do lucro líquido, conforme lançamentos fornecidos à Fiscalização e por ela auditados nos Livros Diário e Razão, portanto não houve infringência ao art. 247 do RIR/99.

d) Por outro lado, dispõe o art. 249 do RIR/99 e seu inciso II, que "serão adicionados ao lucro líquido do período" as receitas não incluídas na apuração do lucro líquido, *verbis*:

"Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real

e) A totalidade da receita auferida junto à SABESP foi incluída na apuração do lucro líquido, fato incontroverso nos presentes autos; improcedem, pois, as adições efetuadas de ofício no ano de 2012, que motivaram as exações fiscais para exigência do IRPJ, da CSLL e das Multas Isoladas.

f) É inerente ao Sistema Tributário Brasileiro, nos termos da Constituição Federal, o "princípio da legalidade estrita, implicando na reserva da lei formal ("lex scripta") e na reserva absoluta da lei ("lex stricta"), nas palavras do respeitado tributarista Dr. Alberto P. Xavier, que refletem a doutrina e jurisprudência dominantes.

g) Para corroborar esses sustentáculos do direito tributário pátrio, vejamos os ensinamentos do douto e consagrado Prof. Gilberto de Ulhoa Canto, verbis: "O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma falece poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicizadas por dispositivo legal.

h) E conclui esse renomado e respeitado mestre, que a exigibilidade dos tributos é "resultante necessária da lei, comente desta poderá emanar obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido".

i) Portanto, resta claro que os dispositivos legais, nos quais se basearam as autuações ora combatidas, não dão guarida às exações fiscais, uma vez que não contemplam a hipótese dos autos, sendo vedada exegese ampliativa, construtiva ou analógica.

Por todos os fundamentos fáticos e jurídicos supra e retro expostos, ficou sobejamente evidenciado que os lançamentos ora hostilizados não reúnem condição de prosperar, devendo, por isso, ser declarados insubsistentes.

Diante da defesa apresentada, a DRJ julgou improcedentes os argumentos do contribuinte, cuja decisão restou assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/10/2012

INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO POR INSUFICIÊNCIA OU FALHA NO ENQUADRAMENTO LEGAL DA EXIGÊNCIA DO IRPJ. ALEGAÇÃO IMPROFÍCUA.

Impõe-se julgar improficuo o pedido para que o lançamento seja declarado insubsistente ante suposta insuficiência no enquadramento legal para a exigência do IRPJ, quando resta demonstrado que a autoridade fiscal, no Termo de Constatação, parte indissociável do auto de infração, além de relatar minuciosamente os fatos, menciona e até mesmo transcreve, os vários dispositivos legais que amparam a exigência.

VALORES DECORRENTES DE PROCESSO JUDICIAL. CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO. NBCT 19.7 - ATIVOS CONTINGENTES. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.180, DE 24/07/2009.

Somente a partir da homologação da sentença judicial ocorrida em 2012, tornou-se possível o reconhecimento contábil dos ativos contingentes, em face do que prevê a norma, posto que só então restaram preenchidos os pressupostos do artigo 43 do CTN - aquisição de disponibilidade econômica e jurídica - fato gerador da obrigação.

RECONHECIMENTO DE VALORES CORRESPONDENTES A EXPECTATIVA DE RECEITAS EM PERÍODOS ANTERIORES. POSTERIOR INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DOS TRIBUTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O reconhecimento contábil, em períodos anteriores à homologação da sentença judicial, de valores que ainda não configuravam disponibilidade econômica, embora

lá não tenham caracterizado irregularidade do ponto de vista fiscal, acarretaram a insuficiência de recolhimento dos tributos, ao deixarem de ser adicionados na apuração do lucro real de 2012, quando ocorreu a efetiva disponibilidade econômica e jurídica, ficando sujeitos ao lançamento de ofício."

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2012

QUESTIONAMENTOS SOBRE RATIONE MATERIAE E RATIONE PERSONAE. ATRIBUIÇÕES DA DELEGACIA ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR E INDÚSTRIA X COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

O fato de a atividade operacional do contribuinte não estar relacionada àquelas enumeradas na denominação da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria - DELEX, levando a questionamentos sobre "ratione materiae" e "ratione personae", não constitui óbice a qualquer dos aspectos, definidos por Lei, relacionados à questão da competência para fiscalizar, bem como a formalizar a exigência do crédito tributário via de auto de infração, desde que executado por autoridade competente, no pleno exercício de suas funções.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pelo que ambas podem ser aplicadas ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Em virtude da decisão desfavorável, apresenta Recurso Voluntário.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso é intempestivo mas atende aos demais requisitos de admissibilidade e contém preliminar relativa à tempestividade, e portanto, dele conheço para o fim de analisar inicialmente esta questão.

A intempestividade é flagrante e admitida pela própria recorrente. Tanto é assim que o Recurso Voluntário abre preliminar a respeito, e foi apresentada nos termos do disposto no artigo 35 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

"Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção."

Alega a recorrente que todos os atos praticados pela administração tributária operaram-se por meio de intimações encaminhadas, via correio, ao endereço da sede da recorrente, todos devidamente atendidos, nos prazos estabelecidos pela autoridade fiscal.

O resultado do julgamento da impugnação, realizado pela DRJ-Curitiba, desconsiderando todo o rito processual observado nos autos, por mais de dois anos ininterruptos, não foi enviado à sede social da contribuinte. Ao invés disso, a autoridade fiscal optou pela intimação eletrônica.

A recorrente, ao se ver impedida de obter certidão de regularidade fiscal, compareceu à Repartição fazendária para saber a razão do óbice, quando foi informada ter ocorrido o julgamento destes autos, do qual o Fisco considera ter havido ciência ficta do contribuinte, que se operaria após o transcurso de quinze dias do envio da intimação, não para a sede da empresa, mas para caixa postal eletrônica.

Só com a ida à Repartição fiscal e com as informações que verbalmente foram passadas por servidor fazendário, é que foi possível saber da decisão denegatória, fato que permitiu que a ora recorrente tivesse ciência dos fatos supra relatados, e conhecimento da decisão de primeira instância, que indeferiu a impugnação e manteve os lançamentos fiscais, isto na segunda quinzena de janeiro de 2015. (termo de ciência em 03.12.2014 - de fls. 834) enquanto que o Recurso Voluntário foi apresentado apenas em 09.11.2015, fora do prazo, portanto.

Argumenta a recorrente que a dualidade de critérios causa ofensa aos princípios da consistência e uniformidade, sendo descabida a ciência ficta da intimação para conhecimento da decisão da DRJ-Curitiba, devendo ser considerado, em respeito e homenagem ao princípio da lealdade processual, que a data de conhecimento do acórdão, seja considerada aquela em que o contribuinte teve ciência real e efetiva do julgado, fato ocorrido na segunda

quinzena de janeiro/2015, e não a ciência ficta, presumida, sob pena de ofensa à ordem jurídica vigente e, em especial, aos princípios e critérios estabelecidos pela Lei 9.784/99, aplicada subsidiariamente ao processo administrativo-fiscal (princípios da razoabilidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica).

Entendo não assistir razão ao recorrente em suas alegações de recurso.

A intimação eletrônica é instituto consagrado no âmbito processual federal, tanto judicial como administrativo, e tem previsão legal expressa no Decreto-Lei 70.235/72, senão vejamos:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: I - no endereço da administração tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III - se por meio eletrônico:

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4o Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

§ 5o O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.

É bem verdade que o legislador poderia, em amor a coerência e previsibilidade, impor que, uma vez iniciadas as intimações de uma forma, a mesma fosse adotada até o final do processo. Mas não o fez. Ademais, é faculdade do fisco utilizar-se de mecanismos de fiscalização mais modernos, sem que isso implique em retroatividade ou mudança de critério de fiscalização, como prevê, por exemplo, o artigo 144 parágrafo primeiro do CTN.

Concluo a análise da preliminar de tempestividade do recurso, rejeitando-a, pelos fundamentos acima expostos.

Contudo, a despeito dos argumentos trazidos pelo recorrente, entendo que este Colegiado tem sim elementos suficientes para examinar o processo no seu mérito, mesmo tendo ocorrido a preclusão em relação ao contribuinte, alicerçado num dos especiais objetivos deste órgão julgador: a busca da Verdade Material.

A busca da Verdade Material no recurso administrativo

Habitualmente, em todos os ordenamentos que possuem em sua estrutura de Estado um Poder Judiciário, está a ideia de que o processo busca estabelecer se os fatos realmente ocorreram ou não. A Verdade dos fatos no processo é tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

A Verdade formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei. De outra banda, a Verdade material é aquela ocorrida no mundo dos fatos reais, ou melhor, em setores de experiência distintos do processo, obtido mediante instrumentos cognitivos distintos das provas judiciais.

Nesse contexto, não é difícil definir o que vem a ser a Verdade formal, pois é aquela obtida – repita-se – mediante o uso dos meios probatórios admitidos em lei. O problema é conceituar a Verdade material, pois inicialmente chegamos ao seu conceito por mera exclusão. Qualquer outra “Verdade” que não a formal, é a material. A Verdade material, nesse sentido, admite outros meios de comprovação e cognição não admissíveis no âmbito do processo.

Obedecidas as regras do ônus da prova e decorrida a fase instrutória da ação, cumpre ao juiz ter a reconstrução histórica promovida no processo como completa, considerando o resultado obtido como Verdade — mesmo que saiba que tal produto está longe de representar a Verdade sobre o caso em exame.

Com efeito, as diversas regras existentes no Código de Processo Civil tendentes a disciplinar formalidades para a colheita das provas, as inúmeras presunções concebidas *a priori* pelo legislador e o sempre presente temor de que o objeto reconstruído no processo não se identifique plenamente com os acontecimentos verificados *in concreto* induzem a doutrina a buscar satisfazer-se com outra “categoria de Verdade”, menos exigente que a Verdade material.

É por isso que, ao admitir a adoção da Verdade material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade. Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

Parte-se da premissa de que o processo civil, por lidar supostamente com bens menos relevantes que o processo penal, por exemplo, pode contentar-se com menor grau de segurança, satisfazendo-se com um grau de certeza menor. Seguindo esta tendência, a doutrina do processo civil passou a dar mais relevo à observância de certos requisitos legais da pesquisa probatória (através da qual a comprovação do fato era obtida), do que ao conteúdo do material de prova. Passou a interessar mais a forma que representava a Verdade do fato do que se este produto final efetivamente representava a Verdade. Mas ainda assim, reconhecia-se a possibilidade de obtenção de algo que representasse a Verdade, apenas ressaltava-se que o processo civil não estava disposto a pagar o alto custo desta obtenção, bastando, portanto, algo que fosse considerado *juridicamente* verdadeiro. Era uma questão de relação custo-benefício entre a necessidade de decidir rapidamente e decidir com segurança; a doutrina do processo civil optou pela preponderância da primeira¹.

Nessa medida, a expressão “Verdade material”, ou outras expressões sinônimas (Verdade real, empírica etc.) são etiquetas sem significado se não estiverem vinculadas ao problema geral da Verdade.

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação², corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o final do século XIX não é mais possível ver o juiz como mero expectador da batalha judicial, em razão de sua colocação eminentemente publicista no processo (processo civil inserido no direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares.³

¹ Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (**Comentários...** Op. Cit. p. 56.)

² TARUFFO, Michele. **La prova dei fatti giuridice**. Milão: Giuffrè, 1992. p.56

³ Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Candido Rangel Dinamarco. (**Teoria Geral do Processo**: 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010: p. 70).

Outro aspecto que dificulta ainda mais uma solução para o problema é o fato de que a única Verdade que interessa é aquela ditada pelo juiz na sentença, já que fora do processo não há Verdade que interesse ao Estado, à Administração ou às partes. A Verdade no seu conteúdo mais amplo é excluída dos objetivos do processo, em particular do processo civil.

José Manoel de Arruda Alvim Netto aponta que o Juiz sempre deve buscar a Verdade, mas o legislador não a pôs como um fim absoluto no Processo civil. O que é suficiente para a validade da eficácia da sentença passa ser a *verossimilhança* dos fatos⁴. O jurista reconhece a Verdade formal no processo civil, mas salienta que quando a demanda tratar de bens indisponíveis, “...*procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado obtido no processo (Verdade formal) seja o mais aproximado da Verdade material...*”

Diante do reconhecimento de tal diferenciação (Verdade material *versus* Verdade formal), ao mesmo tempo se reconhece que, em determinadas áreas do processo, a Verdade material é almejada com mais afincio que em outras. Naquelas áreas em que se considera a Verdade material essencial para a solução da controvérsia, se diz que o *Princípio da Verdade Material* rege a causa. O *Princípio da Verdade Formal*, por outro lado, rege o Processo em que não se considera essencial a busca da Verdade real, contentando-se portanto com a verossimilhança ou a probabilidade.

Dejalma de Campos, afirma que pelo Princípio da Verdade Material, o magistrado deve descobrir a Verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes, e pelo Princípio da Verdade formal, o juiz deve dar por autênticos ou certos, todos os fatos que não forem controvertidos.⁵

A predominância da busca da Verdade material no âmbito do direito administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

*Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a Verdade substancial.*⁶

Paulo Celso Bergston Bonilha ressalta que o julgador administrativo não está adstrito as provas e a Verdade Formal constante no processo e das provas apresentadas pelo contribuinte. Segundo ele, outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da Verdade.⁷

Ainda no âmbito do direito administrativo, há aplicação ampla do Princípio da Verdade material, mesmo que com outras denominações. Hely Lopes Meirelles chama de *Princípio da Liberdade de Prova* aquele em que a administração tem o poder-dever de

⁴ **Manual de Processo Civil**. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.

⁵ **Lições do processo civil voltado para o Direito Tributário**. In O processo na constituição. Coord . Ives Gandra da Silva Martins e Eduardo Jobim. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 691.

⁶ **Curso de Direito administrativo**. 26 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 497. O autor se socorre da definição de Hector Jorge Escola, para quem o *Princípio da Verdade Material* consiste na busca daquilo que é realmente a Verdade independentemente do que as partes hajam alegado ou provado.

⁷ BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2 ed. São

conhecer de toda a prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes. Hely Lopes salienta que no processo judicial o juiz cinge-se às provas indicadas, e no tempo apropriado, enquanto que no processo administrativo a autoridade processante pode conhecer das provas, ainda que produzidas fora do processo, desde que sejam descobertas e trazidas para este, antes do julgamento final⁸.

Constata-se dessa exposição inicial que temos dois extremos, no que tange a aplicação concreta do princípio da busca da verdade material: de um lado a *liberdade de prova* (já admitida em outros julgados por este Colegiado); de outro lado a ausência de Preclusão.

Entendo que, se o que caracteriza a busca da verdade material é a possibilidade de o julgador (administrativo, no caso), a qualquer tempo, buscar elementos – de fato e de direito – que o convençam para julgar corretamente, independentemente do que foi trazido pelas partes no curso do processo, então mais razão para que qualquer das partes também traga ao processo, elementos de fato e de direito, em qualquer momento processual.

Neste exato sentido, já me manifestei anteriormente em trabalho acadêmico publicado. (*Verdade Material no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013)

É bom lembrar que a preclusão, enquanto modalidade de decadência *lato senso*, isto é, perda de um direito pelo decurso do tempo (direito de manifestar-se no processo) é regra meramente processual, infra-constitucional. Com isso quero dizer que não se pode, por exemplo, mitigar institutos constitucionais, tais como a decadência (*stricto senso*), a prescrição, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito etc. Mas, em se tratando de normas de nível de lei ordinária, deve prevalecer, como o próprio nome já diz: o PRINCÍPIO (da busca verdade material, no caso).

Ademais, a Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF (Lei Federal 9.784/99), reconhece implicitamente o princípio em mais de uma passagem de seu texto, das quais destaco uma, particularmente aplicável ao caso concreto:

“Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

- I - fora do prazo;*
- II - perante órgão incompetente;*
- III - por quem não seja legitimado;*
- IV - após exaurida a esfera administrativa.*

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

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

⁸ **Direito Administrativo Brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 584. Em outra passagem da obra, o autor classifica o processo administrativo com base em duas espécies: o disciplinar e o tributário. Segundo ele, ambos, mesmo que usualmente tratados pela doutrina separadamente, possuem o mesmo núcleo de Princípios. Hely Lopes Meirelles faleceu Agosto de 1990. Sua obra passou a ser atualizada por outras pessoas e encontra-se na sua 33ª edição. Sem qualquer demérito a estes juristas, procuramos aqui refletir a opinião autêntica do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (julho de 1989), sobre um tema de cunho Princípios que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.

Destaco o parágrafo segundo acima. Veja-se que por “preclusão administrativa” deve ser entendido como a chamada “coisa julgada administrativa”, i. e., exceção aplicável apenas no caso do inciso IV, posto que, se não há mais processo, a autoridade julgadora não tem mais competência para tratar o tema. Veja-se que o parágrafo primeiro dá outra solução também ao inciso II, privilegiando outro princípio, conhecido por fungibilidade e informalismo.

Se, por uma hipótese, o parágrafo não fosse aplicável nos casos de perda de prazo processual, restaria apenas o “exame de ofício” para o caso de parte ilegítima (inciso III) o que faria o parágrafo perder completamente seu sentido.

Há uma clara antinomia em relação ao disposto no artigo 17 do decreto-lei 70.235/72, posto que no artigo 63 acima não consta a falta de inclusão na impugnação como causa de preclusão contra o contribuinte. Na minha opinião, a LGPAF deveria ser aplicável, em razão da sua novidade, mas mesmo para aqueles que entendem que prevalece o “Decreto” por ser norma especial, não há antinomia em relação ao parágrafo segundo.

Com isso quero dizer que, mesmo admitindo que o recurso pudesse ser não conhecido, este conselho de forma alguma está impedido de analisar livremente o tema, coincidente ou não com o argumento trazido no recurso.

Finalmente, outra passagem da LGPAF deixa evidente o alcance do princípio da busca da verdade material, seja para a instrução probatória, seja para elementos de interpretação da lei vigente, *verbis*:

“Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.”

Este dispositivo é aplicável a favor do administrado, pois não poderá tal revisão resultar em agravamento da sanção, bem como deve respeitar os institutos constitucionais de decadência, prescrição etc., mas evidencia sem dúvida a busca da verdade material.

Ora, se este Conselho pode, por iniciativa própria, acolher a outros aspectos de fato ou de direito, não necessariamente trazidos ao processo pelas partes, pergunta-se por que então as partes (fisco ou contribuinte) também não podem, se o objetivo desta esfera de julgamento é um só para todos: a verdade!!

Em conclusão, entendo que o julgador, uma vez não conhecendo do recurso, não tem obrigação de analisar todos os itens de defesa manejados no recurso, mas tem obrigação de verificar a legalidade do lançamento por sua livre averiguação, evitando a supressão de instância, considerados os limites da matéria posta em julgamento.

Diante do exposto, ilustres conselheiros, mesmo não conhecendo do Recurso Voluntário, ainda assim, votaria pela verificação da legalidade do lançamento que constitui o presente processo, inclusive com eventual resolução para a realização de diligências nesse sentido, se fosse o caso, realizando assim o competente controle de legalidade do lançamento, em atendimento ao princípio da busca da Verdade Material.

Contudo, curvo-me ao entendimento da maioria desta Turma Julgadora em casos como este para, conhecer do recurso voluntário do contribuinte apenas no que se refere ao argumento da tempestividade e, neste mérito, negar-lhe provimento, mantendo o lançamento consubstanciado no presente auto de infração.

É o voto.

Demetrius Nichele Macei - Relator