



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

Processo nº 10480.729868/2011-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.879 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2018
Matéria CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
Recorrente TRANSVAL SERVIÇOS GERAIS E CONSERVAÇÃO LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

INTEMPESTIVIDADE CARACTERIZADA.

Recurso Voluntário apresentado após o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão de primeira instância, o que caracteriza a sua intempestividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário apenas no que se refere à tempestividade e negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Demetrius Nichele Macei que votou pela apreciação do mérito do recurso e apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e

Leonardo de Andrade Couto. Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

"Trata o presente processo de autos de infração lavrados pela Delegacia da Receita em Recife, pelos quais foram lançados créditos tributários do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Descrição	Imposto/Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional	TOTAL
IRPJ	1.813.641,49	716.750,21	1.360.231,12	3.890.622,82
CSLL	732.908,09	291.082,56	549.681,08	1.573.671,73
COFINS	2.692.528,12	1.047.171,11	2.019.396,12	5.759.095,35
PIS/PASEP	585.209,19	227.597,07	438.906,93	1.251.713,19
VALOR TOTAL				12.475.103,09

De acordo com o Relatório Fiscal, Os Autos de Infração acima mencionados são decorrentes de fiscalização efetuada junto à recorrente, quando a fiscalização constatou omissão de receita, custos não comprovados e adições não computadas na apuração do Lucro Real, custo/despesa indedutível, conforme descrito nos referidos Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal de fls. 238/250.

Irresignado com a autuação fiscal, o recorrente apresentou impugnação na qual apresentou os seguintes argumentos:

Preliminar de nulidade dos Autos de Infração em lide argumentando violação ao princípio constitucional da ampla defesa, falta de discriminação clara e precisa dos fatos geradores.

Necessidade de apuração de crédito de PIS/COFINS sobre os insumos usados diretamente na prestação dos serviços.

Nulidade dos Autos de Infração por terem sido lavrados sem os lançamentos dos créditos decorrentes da aquisição de insumos.

Alega que a fiscalização havia utilizado base de cálculo ilegal na apuração dos tributos, por ter considerado todos os valores destacados nas notas fiscais somados (salários, encargos sociais, materiais, taxa de administração) e que os mesmos encontrar-se-iam devidamente discriminados em planilhas de custos e formação de preços anexada às notas fiscais.

Em consequência, o lançamento constante do presente processo seria ilegal e, portanto, indevido, pelo fato de que todos os valores recebidos a qualquer título estariam compondo a base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Afirma que no exercício do seu objeto social além de agenciamento e treinamento de mão-de-obra, assistiria aos trabalhadores fornecendo os materiais utilizados no serviço, o fardamento, e efetuando o recolhimento das verbas trabalhistas do empregado, cobrando, para isso, sua comissão ou taxa de administração da contratante/tomadora e que encontrar-se-ia discriminados os valores que apenas transitam pelo caixa da empresa em sua planilha de gastos. Cita jurisprudência a qual validaria o seu argumento.

Aduz que a sujeição ao regime não-cumulativo para apuração das contribuições para o PIS e COFINS constituiria “um verdadeiro empecilho, uma vez que acarreta a majoração da alíquota sem, contudo, possibilitar a tomada de créditos, uma vez que a mão de obra não pode ser utilizada para esta finalidade.” E que a obrigatoriedade da mudança de regime afrontaria os princípios da razoabilidade, capacidade contributiva, isonomia e livre concorrência.

Finaliza requerendo “a nulidade, insubsistência e improcedência da ação fiscal”, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Requer a realização de diligências “necessárias à plena elucidação das questões ora suscitadas, inclusive a realização de perícias, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente, formulação de quesitos, e suplementação de provas.

Ato contínuo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) julgou improcedente a impugnação apresentada, e manteve incólume o lançamento, conforme ementa transcrita a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007,2008

NULIDADE: Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

APRESENTAÇÃO DE PROVA: O momento oportunizado pela legislação para apresentação de prova no processo administrativo fiscal é quando da apresentação da impugnação.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: Não há falar em cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, posto que se trata de fase pré-processual em que se verifica o cumprimento das obrigações tributárias e, se for o caso, efetua-se o lançamento do tributo devido.

OMISSÃO DE RECEITA.DESPESAS INDEDUTÍVEIS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA: Considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pela contribuinte.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA: Considera-se não formulado o pedido de diligência que não atenda a todos os requisitos legais.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VEDAÇÃO: A Secretaria da Receita Federal, como órgão da Administração Direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal ou ilegalidade de atos normativos. Como entidade do Poder Executivo, cabe à Secretaria da Receita Federal, mediante ação administrativa, aplicar a lei tributária ao caso concreto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2007, 2008

RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES. CUSTOS MÃO DE OBRA: Os valores recebidos da locatária para pagamento dos salários e encargos sociais da mão de obra nela alocada compõem a receita bruta de venda de prestação de serviço de locação de mão-de-obra.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS. LUCRO REAL: As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação pelo lucro real são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS pela sistemática da não cumulatividade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECISÃO JUDICIAL: A sentença judicial faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, e tão somente em relação ao fato a que a decisão se refere, não possuindo efeito *erga omnes*.

Insatisfeito com a decisão prolatada, o contribuinte interpôs recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Nesse recurso, o contribuinte insiste nos mesmos argumentos que apresentou em sua impugnação inicial.

A fim de verificar a tempestividade do recurso de ofício a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, através da resolução nº 1103-000.170, converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

"O Recorrente afirma, em preliminar de tempestividade, que foi cientificado do acórdão da DRJ – Recife (PE) apenas em 31/5/12, não obstante a informação de que a ciência ocorreu em 25/5/12 ("Extrato do Processo" fl. 618).

Apesar de não constar a “Data de Recebimento” no Aviso de Recebimento (fl.553), pode-se afirmar que a intimação, por ficção legal, realizou-se, no mínimo, em 25/5/12 (sexta-feira), considerando-se a assinatura da Intimação nº 472/2012 em 10/5/12 (quinta-feira) (fl.548) e a regra estatuída no art.23, §2º, II, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72:

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

.....

II por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

.....

§ 2º Considera-se feita a intimação:

.....

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;** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)” (destaquei)

Considerando as datas mencionadas, o recurso voluntário seria intempestivo, pois protocolizado em 02/07/12, ou seja, após o prazo de trinta dias contado da intimação.

Acrescente-se que a única data constante do AR, 25/5/12, foi aposta no campo “Carimbo de Entrega. Unidade de Destino.Bureau de Destination”, que não autoriza concluir, sem informações adicionais, que a real ciência do destinatário ocorreu naquele dia.

Não obstante haver interpretação no sentido de que “...O carimbo da unidade

postal de destino confirma o recebimento até aquela data da intimação referente ao lançamento tributário” (acórdãos nºs 10807.579 e 10807.580, de 4/11/03, Rel. Cons. José Carlos Teixeira da Fonseca), faz-se necessário buscar esclarecimentos complementares.

Pelo exposto, VOTO no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB):

a) intime a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) para: (a) informar quando a documentação objeto do Aviso de Recebimento (AR) de fl.553 foi efetivamente entregue ao destinatário; e (b) esclarecer o significado da data constante do campo “Carimbo de Entrega. Unidade de Destino.Bureau de Destination”;

b) informe qual a data de expedição da Intimação nº 472/2012 (fl.548), devendo a respectiva prova ser anexada aos autos;

c) cientifique o contribuinte sobre o resultado da diligência, para, se assim desejar, apresentar manifestação limitada às considerações constantes do respectivo relatório, no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art.35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/11;

d) findo o prazo acima, devolva os autos ao CARF para julgamento.

Em atendimento à referida resolução, através de despacho (fls), prestou-se as seguintes informações:

"1. Quanto à data de entrega efetiva ao destinatário do objeto do Aviso de Recebimento de folha 533 (Intimação 472/2012 e Acórdão DRJ nº 11-36.083):

Conforme Ofício nº 02025/2015 - GERAЕ/CTC/GEOPE/DR-PE (folha 680), o objeto do AR supramencionado foi entregue em 25/05/2012;

2. Quanto ao significado da data constante do campo "Carimbo de Entrega.

Unidade de Destino. Bureau de Destination": Conforme Ofício nº 02025/2015 - GERAЕ/CTC/GEOPE/DR-PE (folha 680), refere-se ao carimbo da unidade que realizou a entrega do objeto ao destinatário;

3. Quanto à data da expedição da Intimação nº 472/2012 (folha 548): A referida intimação foi assinada, autenticada e impressa dia 10/05/2012 (folhas 683 e 684)."

Regularmente intimado, o recorrente não apresentou manifestação às considerações constantes no referido despacho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Embora o Recorrente afirme, em preliminar de tempestividade, que foi cientificado do acórdão da DRJ – Recife (PE) apenas em 31/05/12, constatou-se que a data de entrega efetiva ao destinatário do objeto do Aviso de Recebimento de folha 533 (Intimação 472/2012 e Acórdão DRJ nº 11-36.083) foi em 25/05/2012, conforme informações trazidas aos autos na diligência realizada.

Tendo o Recorrente sido intimada do Acórdão em 25/05/2012 (sexta-feira), iniciou-se o prazo de 30 (trinta) dias para interpor recurso voluntário em 28/05/2012 (segunda-feira), e teve o seu término em 26/06/2012 (terça-feira). Portanto o recurso voluntário interposto pelo recorrente, em 02/07/2012, é intempestivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário apenas no que se refere à tempestividade e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

TRANSVAL SERVIÇOS GERAIS E CONSERVAÇÃO LIMITADA, apresentou Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife/PE que negou provimento à Impugnação apresentada, mantendo integralmente a(s) autuação(ões) sofrida(s) pela Recorrente.

O i. relator concluiu, acertadamente, pela intempestividade do Recurso Voluntário, propondo o não conhecimento do mesmo.

Contudo, a despeito dos argumentos trazidos pelo recorrente e mesmo não os conhecendo, 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

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

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).

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

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 afinco 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 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.

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 Paulo: Dialética, 1997. p. 76.

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

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 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.”

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,

do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (julho de 1989), sobre um tema de cunho Princípiológico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.

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.

Mesmo assim, o Decreto 70.235/72 prevê em seu art. 18 que 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, observando o disposto no art. 28, in fine.

Ora, se a autoridade pode, de ofício, requerer diligências em qualquer momento do processo para em qualquer momento do processo receber as informações necessárias, por que o contribuinte (ou o fisco) também não pode fazê-lo a qualquer tempo?

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, repita-se: 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!!

Importante lembra ainda do teor do artigo 145 do CTN, que prevê:

"O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

Extrai-se daí que o lançamento não termina na autuação, mas sim no trânsito em julgado do processo administrativo fiscal e, portanto, até lá, este Conselho tem o dever legal de efetuar o seu controle de legalidade, de ofício, se necessário.

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 - evidentemente - a supressão de instancia, considerados os limites da matéria posta em julgamento.

Diante do exposto, ilustres conselheiros, mesmo não conhecendo do Recurso Voluntário, na forma do Voto do colega relator, ainda assim, voto 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.

É a declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei