



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

Processo n° 10980.001875/2009-32
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.482 – 1ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2016
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -
MULTA QUALIFICADA
Recorrente FERTIPAR FERTILIZANTES DO PARANÁ LIMITADA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NECESSIDADE DE ENFRENTAMENTO DE FATOS SEMELHANTES. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

Não se conhece de recurso especial de divergência quando as matérias trazidas pelos acórdãos paradigmas não apresentam similitude fática com aquelas analisadas pelo acórdão recorrido.

Não se conhece de recurso especial de divergência a respeito de matéria que não foi prequestionada por ocasião do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, (1) em rejeitar o conhecimento de razões relacionadas ao Ofício n° 9129427, vencido o Conselheiro Luís Flávio Neto que entendeu que os autos devem ser devolvidos à unidade de origem e o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que entendeu que os autos devem ser devolvidos à turma *a quo*; (2) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar em relação ao pagamento, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que acataram a preliminar propondo uma Resolução para que a unidade de origem se manifestasse se o DARF quitava o débito do processo, retornando os autos à CSRF para manifestação posterior. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que conheceram parcialmente. Solicitou apresentar declaração de voto o Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

FERTIPAR - FERTILIZANTES DO PARANÁ LTDA., recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 7.372/7.400, contra o Acórdão nº 1302-001.034 (e-fls. 7.340/7.361) que, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício apresentado pela DRJ em Porto Alegre/RS (fls. 4.349 e ss do volume 22 digitalizado) e, por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário (fls 4.393 e ss, do volume 22 digitalizado) interposto pela interessada. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO DEMONSTRADO.

O lançamento sub examine se lastreia tão-somente nas provas que constam deste processo, sendo irrelevante qualquer documento que não tenha sido trazido aos autos pela autoridade lançadora. Sendo inconcusso que a recorrente teve acesso as peças deste processo, não há falar que tenha havido cerceamento do seu direito de defesa.

DECADÊNCIA. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

Demonstradas as condutas simuladas e fraudulentas, aplica-se a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, pela qual o dies a quo do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia efetuar o lançamento.

RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.

Demonstrada à exaustão a omissão dos ganhos nas operações vermelha, azul, verde e rebate, conforme denominação cunhada pela própria recorrente nos seus relatórios confidenciais, devem ser mantidos os lançamentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Recusando-se a contribuinte a informar a origem dos depósitos bancários, há que se presumir que tais valores são receitas omitidas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstradas as condutas simuladas e fraudulentas, com o fito de omitir do Fisco os ganhos nas operações de importação, há que se manter a multa qualificada no percentual de 150% nos lançamentos tributários sobre as receitas não contabilizadas. Há que se manter a multa qualificada, quando a contribuinte age visando impossibilitar o conhecimento do Fisco de indício (depósito bancário de origem não comprovada) que levaria à presunção de omissão de receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

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

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação às seguintes questões:

1. Indevida Presunção de Falta de Contabilização de Receita.

1.1. Ofensa às decisões do Banco Central do Brasil e do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional.

Neste ponto alega que a auditoria fiscal teria presumido a obtenção de ganhos financeiros oriundos de descontos e rebate na aquisição de mercadorias, apoiando-se em outra presunção, a de que a recorrente seria a titular das contas-correntes no exterior.

Observa que o lançamento foi efetuado com base em material apreendido no âmbito do Inquérito Policial nº 1248/05-SR/DPF/PR, em virtude de mandados de busca e apreensão expedidos nos autos nº 2005.70.00.0050386-6, da 2a. Vara Federal Criminal de Curitiba, cujo material também teria sido encaminhado ao BACEN, que instaurou procedimento administrativo nº 0601341583, em face de Alceu Elias Feldmann, que em decisão final considerou este último o titular das contas no exterior questionadas pela Receita Federal, decisão essa mantida pelo Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional - CRSFN, com imputação de multa.

Assinala que o acórdão recorrido não logrou negar que Alceu Elias Feldmann era o titular das contas no exterior e tentou afastar o que foi decidido pelo BACEN e pelo CRSFN com base nas equivocadas afirmações no sentido de que (i) a auditoria deveria ter incluído Alceu Elias Feldmann e Alceu Elias Feldmann Filho no pólo passivo como responsáveis solidários com base nos arts 124, I e 135, do CTN e, (ii) o CRSFN apontou que o Sr. Alceu Elias Feldmann não se preocupou em demonstrar a origem dos recursos e a cabal separação patrimonial entre ele e as empresas.

Defende que (i) os sócios não possuem o interesse em comum com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, previsto no art. 124, I, do CTN, (ii) o art. 135, do CTN, exige que as pessoas nele elencadas tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, o que não foi provado *in casu* e, (iii) que o CRSFN deixou claro que os recursos pertencem a Alceu Elias Feldmann.

Indicou como paradigmas o Acórdão nº 1803-001.345 e o Acórdão nº 9202-002.239, que tem as seguintes ementas, no que toca ao exame da matéria:

Acórdão nº 1803-001.345*CORRELAÇÃO ENTRE PROCESSOS. DECISÃO DE UM TRIBUNAL. APLICAÇÃO EM OUTRO TRIBUNAL.*

Decisão unânime de um Tribunal Administrativo, com pleno atendimento das regras jurídico-legais, é de ser aplicada por outro Tribunal, quando inegável a correlação, em face do princípio vigorante de harmonia e conformidade nas decisões administrativas (Acórdão nº 101-64.700, de 27/06/1973).

Acórdão nº 9202-002.239*IRF - ALÍQUOTA ZERO - RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - JUROS DE TÍTULOS DE CRÉDITO INTERNACIONAIS - PRAZO MÉDIO DE AMORTIZAÇÃO IGUAL OU SUPERIOR A 96 MESES - REGRA PRETENSAMENTE DESCUMPRIDA PELA AUTUADA - SITUAÇÃO NÃO COMPROVADA - DECISÃO MANTIDA.*

De acordo com o artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97, os rendimentos auferidos no Brasil por residentes ou domiciliados no exterior com a natureza de juros decorrentes de colocações no exterior de títulos de crédito internacionais, previamente autorizados pelo Banco Central do Brasil, estão sujeitos à alíquota zero do imposto de renda na fonte, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 (noventa e seis) meses.

No caso, a partir da decisão recorrida, restou incontroversa a inexistência de simulação quanto às operações que deram causa ao lançamento. Disso decorre que os aumentos de capital efetivados pela interessada em suas subsidiárias sediadas no exterior não ocultaram amortizações antecipadas dos empréstimos que lhe foram concedidos por elas. O Banco Central do Brasil analisou a operação e concluiu de forma categórica e definitiva que os fatos em apreço não podem e não devem ser interpretados como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo de responsabilidade da autuada. Tal posicionamento é de fundamental importância para o deslinde desta controvérsia, pois eventuais efeitos tributários de determinada relação jurídica de natureza cambial dependem da conotação dada a ela pelo Banco Central. Não tem aplicação a este feito a regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

1.2. Bonificação em mercadoria não constitui receita.

Nesta questão aponta que teria sido acusada de "triangularização" com os fornecedores e as off-shores, de modo que as operações classificadas como "azul" e "verde" demonstrariam que teria recebido de seus fornecedores mercadorias, a título gratuito, hipótese que ensejaria "bonificações em mercadorias", que não constituiriam receitas e, conseqüentemente, não integrariam as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Os paradigmas indicados para esta questão tem as seguintes ementas:

Acórdão nº 3403-00.393

COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC n.º 20/98.

Acórdão nº 3403-00.395

PIS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador do PIS, nem mesmo após a vigência da EC n.º 20/98.

2. Depósitos bancários de origem não comprovada.

Aqui aponta que a presunção de omissão de receitas, com base em depósitos bancários de origem não comprovada, não teria se aperfeiçoado, uma vez que o titular das contas não fora intimado a comprovar a origem dos depósitos, tampouco haveria nos autos algum extrato das contas questionadas trazendo o nome da recorrente como titular.

Nesse sentido assinala que o próprio recorrido, de um lado afirma que a contribuinte recusou-se a informar a origem dos depósitos bancários, implicando na presunção de que tais valores são receitas omitidas e, por outro, que ficou "definido o Sr. Alceu Elias Feldmann como titular das contas...", o que inviabilizaria a própria presunção definida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e ofenderia a Súmula CARF nº 29.

Indicou como paradigma o Acórdão nº 103-23.334, que veicula a seguinte ementa:

Acórdão nº 103-23.334

Ementa: EXTRATOS BANCÁRIOS. ORIGEM DOS RECURSOS. COMPROVAÇÃO. REQUISITOS FORMAIS.

A presunção legal de omissão de receita com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, depende de prévia intimação regular ao sujeito passivo acompanhada dos extratos bancários ou, na ausência destes, prova inequívoca da realização dos depósitos sob investigação.

3. Decadência e a qualificação da multa.

Afirma que o acórdão recorrido e o paradigma indicado, ao analisarem idêntica situação - contas bancárias em paraísos fiscais não declaradas às autoridades brasileiras - decorrente do mesmo procedimento criminal (autos 2005.70.00.0050386-6), decidiram de maneira oposta: o acórdão recorrido manteve a multa de ofício em 150%, e

assim, afastou a decadência, ao passo que o paradigma desqualificou tal multa. O paradigma indicado recebeu a seguinte ementa, no ponto apontado como divergente:

Acórdão nº 2102-001.910

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA SUA APLICAÇÃO.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

Ao final requer a Recorrente a integral exoneração do crédito tributário ou, alternativamente: (i) o reconhecimento da decadência do IRPJ, CSLL, do ano-calendário 2003, e do PIS e da COFINS, das competências anteriores a janeiro/2004, (ii) exclusão das incidências de PIS e COFINS, das "bonificações em mercadorias" das operações classificadas como "azul" e "verde".

Pelo Despacho de e-fls. 7.540/7.546, a presidência da Terceira Câmara dá seguimento ao Recurso Especial..

Na seqüência, a Fazenda Nacional apresenta contrarrazões (e-fls. 7.548/7.554). Com relação à primeira matéria divergente, aponta que haveria abundância de provas demonstrando que as contas bancárias serviam para as operações da recorrente (Fertipar), sem qualquer prejuízo ao que fora sustentado pela CRSFN, e que poderia a autoridade fiscal ter colocado os Srs. Alceu Elias Feldmann e Alceu Elias Feldmann Filho no pólo passivo, como responsáveis solidários pelos tributos lançados, já que aplicável ao caso o art. 124, I, c/c o art. 135 do CTN, em razão dos atos praticados por eles na gestão da recorrente. Lembrou que o CARF, no exercício de suas atribuições legais e no estrito âmbito de sua competência, não está vinculado ao que for decidido por outros órgãos ou entidades da Administração Pública.

Quanto à segunda e terceira divergências, assinala que, diante da movimentação de contas correntes bancárias em empresas offshores no exterior do Sr. Alceu, as quais receberam depósitos (créditos) relacionados pela auditoria, houve regular intimação prévia para comprovação da origem dos recursos, o que desautorizaria o argumento no sentido de que deveria haver intimação específica do Sr. Alceu Elias Feldmann, e que a constituição de contas bancárias travestidas de empresas nada mais prova do que mais uma simulação praticada pela recorrente.

Em relação à multa qualificada, salienta que os depósitos de origem não comprovada foram feitos em bancos situados em paraísos fiscais e sua escrituração era toda omitida do Fisco, mediante sofisticado esquema, com declaração falsa, o que se constituiu claramente sonegação fiscal, pois, ao assim agir, a recorrente visou impossibilitar o conhecimento do Fisco do indício (depósito bancário de origem não comprovada) que levaria à presunção de omissão de receitas.

Ao final pugna para que seja negado provimento ao Recurso Especial.

Em 23/09/2014, a recorrente protocolizou o "requerimento" de e-fls. 7.558/7.682, mediante o qual informa a ocorrência de "fato novo", consistente na sentença proferida nos autos nº 2005.70.00.0050386-6, da 2a. Vara Federal Criminal de Curitiba, que reconheceu a ilicitude das provas colhidas no IPL nº 1248/05-SR/DPF/PR, e que foram compartilhadas com a RFB, dando origem, assim, ao procedimento fiscal. Observa que referida decisão foi confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça que negou seguimento ao Recurso Especial manejado pelo Ministério Público, com sentença transitado em julgado em 07/08/2014.

Discorre sobre as infrações apuradas pela auditoria fiscal no presente processo, e sua relação com os elementos apreendidos no âmbito da operação da Polícia Federal. Cita os artigos 5º, LVI da C.F. e os arts. 1º e 24, do Decreto 7.574/2011, assim como jurisprudência administrativa, para pleitear, ao final, a decretação da nulidade do lançamento.

Em 17/05/2016, é encaminhado ao Presidente da 1a. Turma da CSRF, o Ofício nº 9129427, da 13ª Vara da Justiça Federal em Curitiba/PR (e-fls. 7.827/7.828), informando a situação do IPL nº 1248/05-SR/DPF/PR e a sentença transitada em julgado nos autos nº 2005.70.00.0050386-6, da 2a. Vara Federal Criminal de Curitiba, que "*declarou a invalidade do monitoramento telefônico levado a efeito durante a investigação (ressalvados apenas os primeiros 15 dias da medida), invalidade esta que contaminou toda a prova derivada da medida de interceptação telefônica, o que incluiu o resultado das diligências de busca e apreensão promovidas, os respectivos laudos periciais realizados sobre os equipamentos apreendidos e o resultado das quebras de sigilo.*"

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O Recurso Especial manejado é tempestivo, visto que a contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido em 27/06/2013 (cópia AR à e-fl. 7.371), e apresentou sua peça de defesa em 10/07/2013.

Todavia, identifiquei equívoco no despacho de admissibilidade do Recurso Especial apresentado.

Com efeito, o referido despacho de admissibilidade, ao analisar a divergência relativa ao primeiro ponto do Recurso Especial, identificada sob o título "Falta de Contabilização de Receitas – Recursos de Terceiros", afirmou que, na comparação entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 1803-001.345, teria restado caracterizada a divergência, identificada pelo cotejo do voto proferido no recorrido e a ementa do paradigma.

Isto porque, alegou a recorrente, que o recorrido teria deixado de aplicar, ao caso, o entendimento consignado em Tribunal Administrativo, veiculado no Acórdão do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional nº 10745/11, reconhecendo que as contas no exterior seriam tituladas por Alceu Elias Feldmann.

Contudo, vejo que o paradigma nº 1803-001.345, não tem similitude fática com o acórdão recorrido.

No recorrido, o relator do voto condutor, consignou, a respeito da questão:

A recorrente, em seu recurso, não contesta a existência das contas, mas a titularidade, pois sustenta que o próprio autuante reconheceu que o titular era o Sr. Alceu Elias Feldmann. Posteriormente à interposição do recurso, a recorrente peticionou, nos autos, para comunicar que, pelo Acórdão/CRSFN nº 10745/11 (doc. a fls. 7327 e segs.), o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN) condenou o Sr. Alceu Elias Feldmann a pagar multa pecuniária de R\$ 625.000,00 por não ter prestado Declarações de Capitais Brasileiros no Exterior relativas aos anos-bases de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005. Assim, entende a recorrente, na sua petição, que está configurado que ela não era titular das referidas contas.

Há que se salientar que este Colegiado não está jungido ao que fora decidido naquela outra corte administrativa, mesmo porque não era da competência da CRSFN analisar a existência de interesse comum no fato gerador das obrigações tributárias ora em exame. Além do mais, a questão da origem dos recursos não foi objeto de profunda apreciação naquele Colegiado, tanto que a CRSFN afirma que o Sr. Alceu Elias Feldmann em momento algum se preocupou em demonstrar a origem dos recursos nem a cabal separação patrimonial entre ele e as empresas.

Por outro lado, o Acórdão nº 1803-001.345, de fato, ao analisar o caso ali tratado, adotou decisão de outro tribunal, mas esse tribunal é o próprio CARF, cuja 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, havia julgado a mesma ação fiscal, relativamente ao mesmo contribuinte. Observe-se:

9. Dispôs o Acórdão nº 101-64.700, de 27/06/1973, da Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, unânime:

Decisão unânime de um Tribunal Administrativo, com pleno atendimento das regras jurídico-legais, é de ser aplicada por outro Tribunal, quando inegável a correlação, em face do princípio vigorante de harmonia e conformidade nas decisões administrativas.

10. Assim, atento a essa orientação de longo tempo fixada, adoto, como razões de decidir, o voto constante do Acórdão nº 1401-00.622, de 3 de agosto de 2011, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, unânime, de autoria do Conselheiro Antônio Bezerra Neto, que abrangeu, relativamente à mesma ação fiscal contra a Recorrente, os fatos geradores de 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001, resultando, no presente caso, no desenquadramento da Recorrente da sistemática do lucro presumido:

Vê-se, então, que as situações fáticas tratadas pelo acórdão recorrido e por este paradigma são distintas, haja vista que o recorrido deixou de adotar a decisão de um órgão

externo, no caso, o CRSFN, e **porque** este órgão teria deixado de aprofundar as investigações a respeito da verdadeira titularidade das contas no exterior. Ao passo que, no paradigma, adotou-se decisão do **mesmo tribunal**, no caso o CARF, e, **a respeito dos mesmos fatos**, envolvendo **o mesmo sujeito passivo**.

Nessa condições, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Assim, entendo que na comparação entre o acórdão recorrido e este paradigma, a divergência não se caracterizou.

Em relação ao segundo acórdão paradigma, nº 9202-002.239, também não entendo restar caracterizada a divergência, vez que naquele processo, o parecer do Banco Central dizia respeito à natureza das operações que estavam sendo questionadas pela Fiscalização e, de acordo com a decisão recorrida, o entendimento do Banco Central a respeito da matéria infirma o entendimento jurídico adotado pela autoridade autuante. A acusação fiscal era de simulação de pagamento de empréstimos captados no exterior, e o parecer do Banco Central, que antes caminhava em um sentido, foi reformado para dizer que não havia simulação, no dizer do relator:

“Ademais, o Banco Central do Brasil concluiu, categoricamente, que os fatos sem apreço não podem e não devem ser interpretados como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo de responsabilidade da atuada.”

Já no caso dos autos em apreço, o colegiado não levou em consideração, não só porque não se sentia jungido à decisão da CRSFN, mas sobretudo porque a análise por aquele órgão não recaiu sobre a existência de interesse comum para fins de responsabilidade, além de que não foi feita uma análise da origem dos recursos, que foram as questões trazidas na presente autuação. Por oportuno, transcrevo os seguintes trechos do acórdão recorrido:

Há que se salientar que este Colegiado não está jungido ao que fora decidido naquela outra corte administrativa, mesmo porque não era da competência da CRSFN analisar a existência de interesse comum no fato gerador das obrigações tributárias ora em exame.

Além do mais, a questão da origem dos recursos não foi objeto de profunda apreciação naquele Colegiado, tanto que a CRSFN afirma que o Sr. Alceu Elias Feldmann em momento algum se preocupou em demonstrar a origem dos recursos nem a cabal separação patrimonial entre ele e as empresas.

Já nesse processo, sobejam provas nos autos que comprovam que as referidas contas bancárias serviam para as operações da recorrente (Fertipar), conforme a seguir trataremos, sem qualquer prejuízo ao que fora sustentado pela CRSFN, pois, em verdade, poderia a autoridade fiscal ter colocado os Srs. Alceu Elias Feldmann e Alceu Elias Feldmann Filho no pólo passivo, como responsáveis solidários pelos tributos lançados, já que aplicável ao caso o art. 124, I, c/c o art. 135 do CTN, em razão dos atos praticados por eles na gestão da recorrente. Preferiu,

no entanto, a autoridade lançadora efetuar o lançamento apenas contra a Fertipar, a qual tinha relação direta e pessoal com o fato gerador dos tributos ora em análise, conforme a seguir demonstraremos.

Ou seja, enquanto no paradigma a decisão do Banco Central dizia respeito à matéria trazida pela autuação, no acórdão recorrido, a análise do Conselho não infirmava o entendimento jurídico adotado pela Fiscalização, porque não analisava o aspecto da responsabilidade solidária e nem da origem dos recursos.

Vislumbro, ainda, que o segundo ponto divergente apresentado pela recorrente na mesma matéria - bonificação em mercadoria não constitui receita para efeitos da incidência de PIS e de COFINS - deixou de ser apreciado pelo despacho de admissibilidade. Todavia, verifiquei que a matéria invocada não foi prequestionada, como se verifica das razões deduzidas no Recurso Voluntário (fls 4.393, do volume 22 digitalizado), em que a então recorrente aduz que as importações não foram realizadas por ela, mas sim por terceiros e que a autuação é toda pautada em presunções. Aduz inclusive que não auferiu descontos na importação e nem os importou a título gratuito.

Ou seja, não foi prequestionado o aspecto de as mercadorias adquiridas sem contra-pagamento poder ser entendida como bonificação e se elas compunham ou não a base de cálculo do IRPJ e seus reflexos. Assim, tal matéria não poderia ter sido conhecida. Mas, como tal observação não constou do despacho de admissibilidade, julgo conveniente fazê-la neste momento para rejeitar, também, essa divergência.

Prosseguindo na análise da admissibilidade, entendo que a divergência em relação ao segundo ponto do recurso - depósitos bancários de origem não comprovada - também não restou caracterizada.

Isto porque, o paradigma indicado para o tema, tratou de analisar caso em que contra o sujeito passivo foi lavrado auto de infração, com imputação de omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, sem que houvesse intimação prévia para a comprovação, pelo titular das contas, da origem do numerário (caso clássico da Súmula CARF nº 29, o que não se deu no caso do recorrido, em que a recorrente, considerada a real titular das contas no exterior, fora diversas vezes intimada a demonstrar a origem dos recursos. Entendo, assim, que a divergência argüida neste ponto também não restou caracterizada.

O mesmo se dá em relação a última matéria discutida pela recorrente, e que diz respeito à qualificação da multa.

Em suas razões de defesa a recorrente trouxe, como paradigma, acórdão que julgou caso originado do mesmo IPL nº 1248/05-SR/DPF/PR, mas relativamente a outro sujeito passivo. Naquela situação, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu que o fato de o sujeito passivo e seus parentes manterem contas-correntes no exterior, *de per si*, não comprovavam o intuito doloso e a conduta fraudulenta de nenhum deles, e concluiu tratar-se de simples omissão de receitas, apenada com a multa de ofício regular, aplicando-se a Súmula CARF nº 14.

Situação diversa é a do recorrido em que o colegiado entendeu que a auditoria fiscal comprovou, suficientemente, que a manutenção de contas-correntes no exterior no nome do sócio, teve por única razão o intuito doloso de ludibriar o Fisco a respeito de

receitas tituladas pela pessoa jurídica. Percebe-se, aqui, que a autuada é a pessoa jurídica, enquanto que no paradigma, autuou-se as pessoas físicas, titulares das contas no exterior.

Trata-se, assim, de valoração de provas. Enquanto que no paradigma o colegiado entendeu que não havia provas do intuito doloso, no recorrido a turma convenceu-se de que havia provas suficientes a demonstrar a conduta dolosa, a justificar a penalidade qualificada.

Mais uma vez concluo que a divergência argüida não restou caracterizada.

Nessas condições, o Recurso Especial do sujeito passivo, por não lograr demonstrar a caracterização de uma única divergência, sequer poderia ter tido seguimento.

Em face do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da contribuinte.

Cumpre, contudo, esclarecer que, no que diz respeito ao Ofício nº 9129427, da 13ª Vara da Justiça Federal em Curitiba/PR (e-fls. 7.827/7.828), informando a situação do IPL nº 1248/05-SR/DPF/PR e a sentença transitada em julgado nos autos nº 2005.70.00.0050386-6, da 2a. Vara Federal Criminal de Curitiba, que "*declarou a invalidade do monitoramento telefônico levado a efeito durante a investigação (ressalvados apenas os primeiros 15 dias da medida), invalidade esta que contaminou toda a prova derivada da medida de interceptação telefônica, o que incluiu o resultado das diligências de busca e apreensão promovidas, os respectivos laudos periciais realizados sobre os equipamentos apreendidos e o resultado das quebras de sigilo.*", que, como o recurso não foi conhecido, este colegiado não pode fazer um juízo se a autuação fiscal objeto do presente lançamento foi ou não totalmente calcada nas provas consideradas ilegais pela justiça criminal, pois tal juízo pressupõe conhecer como se procedeu à auditoria e, por conseguinte, a autuação.

Ao meu sentir, aplica-se ao caso o Parecer Cosit nº 8, de 2014, que com muita propriedade esclarece o dever de ofício de a Administração Tributária rever os seus atos, quando eivados de alguma ilegalidade, nos termos do art. 145, inciso III, do CTN, ainda que provocada pelo sujeito passivo, enquadrando-se tal hipótese, se for o caso, no art. 149, inciso VIII, ou seja, "*quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior*", em perfeita sintonia com a súmula 473 do Supremo Tribunal Federal e com o art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999.

Atente-se que o item 10 do parecer menciona a possibilidade de o interessado vir a apresentar petição "*com apontamento para questões outras que, a seu ver, são justificadoras da improcedência do lançamento efetuado*" e consigna no item 13 que a autoridade competente para proceder à revisão de ofício do lançamento na ocorrência de alguma hipótese de que trata o art. 149 do CTN é o Delegado da Receita Federal do Brasil e os Inspetores-Chefes da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 302 do RIRFB (Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012):

Art. 302. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

I – decidir sobre a revisão de ofício, a pedido do contribuinte ou no interesse da administração, inclusive quanto aos créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União;

Tal dispositivo, mencionado no parecer de 2014, foi revogado pela Portaria MF nº 158, de 5 de maio de 2016, que deixou a competência para revisão de ofício aos setores responsáveis pela Fiscalização, nos seguintes termos, por mim negritados:

“Art. 262. Aos Serviços de Fiscalização Aduaneira - Sefia e às Seções de Fiscalização Aduaneira - Safia compete realizar os procedimentos de fiscalização aduaneira, inclusive os de revisão de declarações, os procedimentos de diligência e de informação fiscal relativos à área de comércio exterior e efetuar a revisão de ofício de créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, no âmbito de suas competências.” (NR)

“Art. 267. Aos Serviços de Administração Aduaneira - Seana, às Seções de Administração Aduaneira - Saana e aos Núcleos de Administração Aduaneira - Nuana compete realizar os procedimentos de fiscalização aduaneira, inclusive os de revisão de declarações, os procedimentos de diligência e de informação fiscal relativos à área de comércio exterior, além das atividades de controle de carga e vigilância aduaneira e de coordenação e orientação da prevenção e combate a fraudes em matéria aduaneira, proceder ao despacho aduaneiro de mercadorias e outros bens na entrada e saída do país, realizar atividades de repressão ao contrabando e descaminho e efetuar a revisão de ofício de créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, no âmbito de suas competências.” (NR)

“Art. 268. Aos Setores de Fiscalização e de Controle Aduaneiro - Siana competem as atividades de controle de carga e vigilância aduaneira e de coordenação e orientação da prevenção e combate a fraudes em matéria aduaneira, proceder ao despacho aduaneiro de mercadorias e outros bens na entrada e saída do país e à fiscalização aduaneira e de tributos internos e efetuar a revisão de ofício de créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, no âmbito de suas competências.” (NR)

No caso em apreço, não se discutiu, durante o contencioso administrativo, a decisão judicial no âmbito criminal que, transitada em julgado, teria anulado as provas coletadas naqueles autos. Assim, nenhuma das autoridades julgadoras precedentes, nem mesmo este Colegiado, puderam fazer tal juízo, não se caracterizando a exceção à revisão de ofício a que se refere o item 17 do mencionado parecer ao dispor:

17. Frise-se, todavia, que, a revisão de ofício do lançamento não poderá adentrar em matéria que esteja submetida ou já tenha sido apreciada no contencioso administrativo (por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ ou pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), uma vez que a competência regimental da autoridade administrativa da unidade local para decidir sobre revisão de ofício (art. 302, I, do RIRFB), além de não estar calcada em competência legal específica do PAF para rever decisão daqueles órgãos, tem sua

atuação limitada pela própria definitividade da decisão administrativa de que trata o art. 42 do PAF. Essa restrição não se confunde com a possibilidade de o próprio órgão julgador proceder conforme o art. 32 do PAF.

Por oportuno, transcrevo as conclusões do aludido parecer:

81. Em face do exposto, conclui-se que:

a) a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes;

b) a retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração;

c) a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a DCTF e mesmo a DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes;

d) compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as revisões relativas à tributação previdenciária;

e) o despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada;

f) a revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco a ela se aplica a possibilidade de qualquer recurso, uma vez que, ainda que possa ser originada de uma provocação do contribuinte, é procedimento unilateral da Administração, e não um processo para solução de litígios;

g) todavia, para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

h) a revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo, decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única;

Assim, compete à Administração Tributária rever seus atos de ofício, ainda que provocada pelo sujeito passivo, para que, antes de qualquer procedimento de cobrança ou inscrição em Dívida Ativa da União, verificar se há algum vício de legalidade a macular o lançamento.

Quanto à petição juntada aos autos às e-fls. 7.831/7.838, por ocasião da sustentação oral, cumpre também à unidade de origem verificar se o DARF acostado, no valor de R\$ 77.580.201,74 serve para quitar no todo ou em parte o débito constante do presente processo.

Em face a todo o exposto, manifesto-me por não conhecer do recurso especial da contribuinte, bem como por não conhecer as preliminares relativas à invalidade da prova e à extinção do crédito tributário pelo pagamento, em razão dos fundamentos acima aduzidos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Trata-se de Recurso Especial do contribuinte, em que o sujeito passivo foi autuado pela alegada falta de pagamento de Imposto de Renda – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro líquido – CSLL e reflexos no PIS e na COFINS.

O Recurso não foi conhecido pelo colegiado da 1a. Turma da CSRF, por maioria. Contudo, houve discussão entre os membros desta Turma a respeito dos efeitos de Ofício nº 9129427, da 13ª Vara da Justiça Federal em Curitiba/PR (e-fls. 7.827/7.828), informando a situação do IPL nº 1248/05-SR/DPF/PR e a sentença transitada em julgado nos autos nº 2005.70.00.0050386-6, da 2a. Vara Federal Criminal de Curitiba, que "*declarou a invalidade do monitoramento telefônico levado a efeito durante a investigação (ressalvados apenas os primeiros 15 dias da medida), invalidade esta que contaminou toda a prova derivada da medida de interceptação telefônica, o que incluiu o resultado das diligências de busca e apreensão promovidas, os respectivos laudos periciais realizados sobre os equipamentos apreendidos e o resultado das quebras de sigilo.*"

Segundo a eminente Relatora, como o recurso não foi conhecido, este colegiado não pode fazer um juízo se a autuação fiscal objeto do presente lançamento foi ou não totalmente calcada nas provas consideradas ilegais pela justiça criminal, pois tal juízo pressupõe conhecer como se procedeu à auditoria e, por conseguinte, a autuação.

Entre os fundamentos da Relatoria, consta o Parecer Cosit nº 8, de 2014, que estabelece sobre o dever de ofício de a Administração Tributária rever os seus atos, quando eivados de alguma ilegalidade, nos termos do art. 145, inciso III, do CTN, ainda que provocada pelo sujeito passivo, enquadrando-se tal hipótese, se for o caso, no art. 149, inciso VIII, ou seja, "*quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior*", salientando que não caberia a este órgão julgador (1a turma da CSRF) tal procedimento.

Com todo o respeito e acatamento ao excelente voto da eminente Relatora, discordo das suas conclusões.

Entendo que este Colegiado tem elementos suficientes para examinar o processo no seu mérito, mesmo tendo ocorrido aparente 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 ressalvava-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

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

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 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,

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.

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.

*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.

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 sensu*, 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 sensu*), 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).

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

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 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!! Veja-se ainda que, no caso concreto, o pedido de diligencia – que é não foi ventilado na impugnação - foi conhecido.

Diante do exposto, ilustres conselheiros, mesmo não conhecendo do Recurso Especial, na forma do Voto da colega relatora, ainda assim, me manifestei pela verificação da legalidade do lançamento, na medida em que além de nossa função de julgadores - com a competência que lhe é inerente - temos adicionalmente a função de autoridade administrativa que constitui definitivamente o crédito tributário e, portanto, temos o poder-dever de examinar amplamente fatos novos que cheguem ao nosso conhecimento, 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