



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720008/2015-97
ACÓRDÃO	2401-012.165 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEDRO ALCIDIR DELAVY
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

PROIBIÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA.

Considerando que a Informação Fiscal previu novo prazo para a impugnação do Auto de Infração e, à luz do princípio da boa-fé objetiva e proibição do comportamento contraditório, é nula a decisão da DRJ que deixa de reconhecer esse prazo.

IMPUGNAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. RETORNO À PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Uma vez reconhecida, em sede de recurso voluntário, a tempestividade da impugnação, o processo deve ser devolvido à primeira instância de julgamento para que esta proceda à análise do mérito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, apenas quanto ao questionamento da tempestividade da impugnação, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento para anular o acórdão de impugnação, reconhecer a tempestividade da impugnação e determinar o retorno dos autos à DRJ de origem para apreciação das alegações nela apresentadas.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (substituto integral), Guilherme Paes de Barros Geraldi, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a Conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

RELATÓRIO

Como bem resume a decisão da DRJ/CTA (e-fls. 1131 e ss.):

Trata o processo de auto de infração (fls. 03/09), por meio do qual são exigidos R\$ 1.362.670,59 de imposto de renda, além da multa de ofício de 75% e dos acréscimos legais, estando a autuação relacionada à apuração, conforme detalhamento do Relatório Fiscal e anexos (fls. 11/35), em relação ao ano-calendário 2010, de: (a) omissão de resultado tributável da atividade rural; e (b) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Às fls. 572/577, consta “Informação Fiscal”, que noticia a constatação de documentos que, por erro, por não terem sido juntados ao processo devidamente, não haviam sido apreciados durante a ação fiscal; que, porém, segundo análise efetuada, não importam em alteração dos fatos apurados no auto de infração. Na conclusão da peça, a autoridade fiscal pondera que “tendo em vista que complementa o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a contagem do prazo para impugnação do referido Auto de Infração dar-se-á a partir do recebimento desta”. Ao contribuinte foram enviadas cópias da “Informação Fiscal”, recebidas, por via postal, em 13/01/2015 e 15/01/2015 (fls. 1.046/1.047).

Cientificado do lançamento, por via postal, em 08/01/2015 (fls. 1.044/1.045), o interessado, por intermédio de procurador (fl. 1.067), apresentou, em 12/02/2015, impugnação (fls. 1.050/1.066), acompanhada de documentos (fls. 1.067/1.122), a seguir sintetizada.

Alega falta de observância do disposto no parágrafo único do art. 5º da Lei nº 8.023, de 1990, conforme tópico 3.1 do auto de infração, classificável como erro de direito, com prejuízo à elaboração da defesa.

Questiona a consideração, no tópico 3.2 do auto de infração, de operações de desconto de cheques e de transferência entre contas de mesma titularidade como

rendimentos omitidos; assim como rendimentos da atividade agropastoril como rendimentos omitidos de fontes estranhas à atividade (faz referência às notas fiscais da empresa JBS).

Conclui haver vício material insanável, que aventa ter resultado em obstáculo para a defesa, consistente em erro na subsunção do fato à norma, em violação ao critério quantitativo da regra matriz de incidência. A respeito, cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Pondera que o prazo de impugnação foi estendido para o dia 16/02/2015, em face da inserção no processo de “Informação Fiscal”, contendo dados complementares ao relatório original. Relata que a informação, datada de 07/01/2015, foi recepcionada em 15/01/2015, tendo o desfecho do prazo em 16/02/2015, segunda-feira, podendo ser estendido até 18/02/2015, em caso de não expediente naquela data. Destaca que a observação efetuada pela autoridade fiscal na “Informação Fiscal” acerca da contagem do prazo de impugnação.

Sugere que os valores apontados como de omissão de rendimentos em face de depósitos bancários, excetuando-se o ressarcimento de despesas, cheques descontados e transferência entre contas da mesma titularidade, têm vinculação intrínseca com a atividade rural desempenhada, em caráter de exclusividade no ano de 2010, e que, assim, deveriam ser aditados ao resultado tributável da atividade rural, submetendo-se ao arbitramento de 20%.

Elabora demonstrativo em que aponta que 99,49% do rendimentos declarados adviriam da atividade rural, acerca da qual tece comentários.

Argúi que a atividade de pecuarista está demonstrada na Tabela 3.1.1, cujos depósitos tiveram origem em pagamentos de notas fiscais efetuados pela empresa DISTRIBOI INDÚSTRIA, COMÉRCIO DE TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, pela aquisição de gado bovino, o que aventa estar confirmado pelo relatório fiscal, no subitem “3.1 – Omissão de Resultado Tributável da Atividade Rural”.

Aduz que os valores da Tabela 3.2.1, excetuando-se as transferências entre contas de mesma titularidade e os valores relativos a créditos decorrentes de cheques descontados, além de valores creditados e sinalizados como ressarcimento de despesas, têm origem em rendimentos da atividade rural, devendo assim serem considerados e não como rendimentos de fonte desconhecida ou indeterminada.

Aponta dois créditos que decorreriam de pagamentos efetuados pelo fornecedor JBS S/A, consoante Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE (R\$ 283.262,32 e R\$ 274.123,08, de 22/12/2009 e 23/12/2009, respectivamente).

Sustenta que, em conformidade com o art. 153 da Constituição Federal e art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, o acréscimo patrimonial é pressuposto necessário para a incidência do imposto de renda. Pondera que, no caso de atividade rural, a legislação estabelece que o seu resultado correspondente à

diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas, permitindo ao contribuinte apurá-lo mediante aplicação do percentual de 20% sobre a receita bruta.

Defende que não há acréscimo patrimonial quando grande parte do valor objeto da autuação, correspondente a transferências entre contas de mesma titularidade e cheques descontados, não proporcionou aumento de riqueza, afastando-se do conceito de renda. Esclarece que as transferências ocorreram entre suas contas do Banco do Brasil (nºs 18.032-7 e 32.042-0), ao passo que nas operações de desconto de cheques os valores líquidos foram creditados em sua conta bancária, em prazos que variavam de 25 a 70 dias.

Referindo-se ao “Anexo – Tabela 3.2.1”, questiona o tratamento conferido a valores de “transferências online” e de “cheques descontados”, aduzindo que o primeiro grupo é relativo a transferências entre contas de mesma titularidade e o segundo é atinente a descontos feitos por meio de operação bancária para obtenção de recursos que não proporcionam incremento patrimonial, tendo como contrapartida uma obrigação a ser satisfeita posteriormente, tal qual uma operação de empréstimo ou de desconto de duplicatas em uma empresa (descreve que, na operação, emite um cheque que é entregue na instituição financeira como garantia de um crédito a ser lançado em conta corrente). Indica o valor de R\$ 1.382.972,44 (discriminado à fl. 1.059), sobre o qual teria sido aplicada a alíquota de 27,5%, ponderando que os descontos de cheques emitidos pelo titular da conta ou mesmo cheques de terceiros deve ser excluída da relação elaborada pelo fisco, aduzindo que o próprio extrato bancário da conta do Banco do Brasil S/A, referente ao ano de 2010, constitui documento comprobatório da situação descrita.

Sustenta que, do montante de R\$ 3.028.409,70, R\$ 899.000,00 refere-se a “transferência online” entre contas de mesma titularidade, enquanto que R\$ 1.382.972,44 corresponde a “cheques descontados” e creditados em sua conta corrente, resultando em R\$ 746.473,26 de depósitos de origem não comprovada, saldo esse que defende ter relação intrínseca com a atividade rural.

Faz demonstrativo, à fl. 1.060, em que reconhece haver omissão da atividade rural de R\$ 1.594.766,07 e em que pugna pela exclusão de R\$ 899.000,00 e de R\$ 1.382.972,44 da omissão apontada como de outras atividades (R\$ 3.028.409,70), concluindo que a omissão de rendimentos total seria de R\$ 2.341.203,33, a qual, por se referir à atividade rural, representaria uma receita tributável de R\$ 468.240,67, considerando o percentual de 20%.

Acerca da compatibilização do disposto no art. 5º da Lei nº 8.023, de 1990, e no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, aos contribuintes que exercem a atividade rural com exclusividade, colaciona jurisprudência administrativa.

Sustenta que exerce a atividade de pecuarista há muitos anos e que toda a movimentação bancária nela teria suporte, o que estaria atestado pelos valores levantados pelo fisco na Tabela 3.2.1; pondera que, excetuando-se os depósitos

relativos a ressarcimento de despesas, não existe ingresso tido como não comprovado que seja proveniente de outro tipo de atividade, destacando o registro, na declaração de rendimentos, de vendas de 14.437 cabeças de gado bovino, no período em que foram adquiridas 4.395 cabeças de gado.

Quanto às transferências entre contas, esclarece que é titular da conta 18032-7 (agência 1182-7) e da conta 32042-0 (agência 1489) e que no ano-calendário de 2010 houve movimentação de uma para outra no montante de R\$ 899.000,00, discriminado à fl. 1.062, argüindo que há confirmação do Banco do Brasil, por meio de declaração anexa.

Repisa na questão relacionada ao tratamento a ser dado aos rendimentos omitidos da atividade rural, com arbitramento de 20%, transcrevendo jurisprudência correlata.

Alega que a falta de análise por parte do fisco sobre o levantamento que originou o “Anexo – Tabela 3.2.1”, principalmente em relação às operações efetuadas com a empresa JBS S/A, cujos valores das notas fiscais foram depositados na conta bancária 18032-7 (agência 1182-7), evidencia que o trabalho fiscal não teve critério para distinguir a omissão proveniente da atividade rural, que defende exercer com exclusividade, daquela originária de outra atividade.

Pelo exposto, pugna pela nulidade do auto de infração ou pelo cancelamento parcial.

À fl. 1.124, a repartição preparadora encaminhou o processo para apreciação de “Impugnação Intempestiva com Preliminar de Tempestividade”.

Houve questionamento acerca da autenticidade da assinatura do signatário da impugnação (fl. 1.125), tendo sido expedidas intimações (fls. 1.126/1.128), em relação às quais não houve manifestação do contribuinte (fl. 1.129).

A 4ª Turma da DRJ/CTA (e-fls. 1131 e ss.) entendeu pela manutenção do crédito tributário, não conhecendo da impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

PRAZO DE IMPUGNAÇÃO. PREVISÃO LEGAL EXPRESSA.

A impugnação deve ser apresentada no prazo de trinta dias da ciência do lançamento, por expressa previsão legal.

Impugnação Não Conhecida

Crédito Tributário Mantido

Destaca-se trecho da decisão em que é explicitada a razão para o não conhecimento:

Assim, é indiscutível que a intimação constante do auto de infração (fl. 03) foi concretizada na forma do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, em 08/01/2015, data em que começou a fluir o prazo de trinta dias para cumprir a exigência ou apresentar impugnação, previsto no art. 15 do mesmo decreto, que venceria em 07/02/2015, um sábado, ficando automaticamente prorrogado para o primeiro dia útil subsequente, 09/02/2015, segunda-feira.

A impugnação, por seu turno, foi apresentada em 12/02/2015, após, portanto, o período legal.

O interessado, conforme consta à fl. 1.052, considerou que a “informação fiscal” (fls. 572/577) constituiu ato suficiente para a modificação do prazo de impugnação, argumentando que, assim, teria, pelo menos, até o dia 18/02/2015, para apresentá-la.

A questão colocada, portanto, diz respeito à legalidade da “informação fiscal” de fls. 572/577, sobretudo no que se refere à sua parte final, em que a fiscalização assinalou que “tendo em vista que complementa o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a contagem do prazo para impugnação do referido Auto de Infração dar-se-á a partir do recebimento desta”, pretendendo, assim, alterar o prazo previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Na realidade, após emitido o auto de infração, como ocorreu por meio do ato de fls. 03/09, que foi cientificado ao contribuinte em 08/01/2015, não mais assistia à autoridade autuante a prerrogativa, por ato de sua exclusiva iniciativa, de intervir na relação tributária então estabelecida. Ainda que a “informação fiscal” tenha sido elaborada (07/01/2015) antes mesmo de a correspondência ser entregue no domicílio do contribuinte (08/01/2015), a autoridade fiscal já havia esgotado a atribuição que lhe fora conferida, de fiscalizar o contribuinte, quando expediu o auto de infração. Mesmo que a intimação se encontrasse pendente da entrega efetiva ao contribuinte, uma vez concretizada a ciência do auto de infração, o ato se perfez com todos os efeitos jurídicos que lhe são inerentes. Apenas se a tentativa de intimação por via postal viesse a ser frustrada é que se cogitaria a manutenção da prerrogativa da autoridade fiscal, de fazê-lo por outro meio ou com outros pressupostos.

Não havendo a previsão legal de a autoridade fiscal, por sua exclusiva vontade, emendar o auto de infração, os atos posteriores elaborados com esse fim, visando a correção, modificação ou complementação do lançamento, são ilegais, mormente no que se refere ao prazo de impugnação do lançamento, que se encontra expressamente determinado pelo art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Sob outro enfoque, mesmo que se cogitasse a possibilidade de a autoridade fiscal, após encaminhar o auto de infração ao contribuinte, prosseguir emitindo atos relacionados à constituição do crédito tributário – o que se faz apenas por

argumentação, dado que a ilegalidade é flagrante –, eventual modificação que se fizesse necessária no lançamento, como aquelas que ocorrem na hipótese de lançamento complementar, apenas conduziriam à abertura do prazo de contestação quanto à matéria modificada, segundo a regra do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993 [...]

Inconformado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1149 e ss.), com os seguintes argumentos, resumidamente:

- i) Preliminarmente, da tempestividade da Impugnação: Sustenta que a decisão da DRJ foi equivocada. Faz uma breve linha do tempo processual:

Na data de 02/01/2015 foi lavrado Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (Fl. 569). A ciência do lançamento deu-se em 08/01/2015 (fls. 1044-1045).

Em ato posterior ao lançamento, a Autuante trouxe novas informações fiscais (fls. 572-577) esclarecendo que houve erro da autoridade fiscal, na ocasião em que deixou de juntar documentos ao processo, por isso, tal documentação não havia sido analisada.

Ao final, a autoridade fazendária decretou a reabertura do prazo para apresentação da impugnação, nos termos que passamos a colacionar:

Cumprе ressaltar que foi encaminhada cópia da presente Informação Fiscal ao contribuinte e, tendo em vista que complementa o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a contagem do prazo para impugnação do referido Auto de Infração dar-se-á a partir do recebimento desta. (fls. 576-577). Grifei

O recebimento das informações deu-se em 15/01/2015 (fl. 1047) e, assim sendo, o prazo fatal para a apresentação da impugnação dar-se-ia no dia 16/02/2015, já que o prazo somente seria contado a partir do dia 16/01/2015, tal qual restou consignado nas informações.

Nada obstante, a impugnação foi apresentada no dia 12/02/2015 (fl. 1050), portanto, dentro do prazo legal, nos estritos termos estabelecidos na informação fiscal, contudo, a 4ª Turma da DRJ a considerou intempestiva.

- ii) Do equívoco na decisão da 4ª Turma da DRJ de Curitiba/PR:

Com base no histórico processual acima transcrito, e inclusive corroborado pela DRJ no relatório de julgamento, o Recorrente respeitou todos os prazos processuais a que esteve submetido, porém, em decisão que violou dispositivos legais e constitucionais, teve seu direito de defesa tolhido.

Aduziu a 4ª Turma da DRJ de Curitiba/PR que o fato de sobrevirem informações posteriores ao lançamento (fls. 572-577) em nada restaria alterado o prazo para apresentação de impugnação, que deveria ter como dies a quo o recebimento do

Auto de Infração, e que tal modificação imposta pelo órgão Autuante reveste-se de total ilegalidade.

Isso porque o julgador desconsiderou as informações supervenientes pelo órgão Autuante, indicando que o prazo para a apresentação da impugnação deveria ter como base a data de recepção do Auto de Infração, [...]

A ilegalidade da decisão reside nesse ponto particular, pois a considerar tal assertiva como verdadeira, o julgador está fazendo letra morta do princípio do contraditório e da ampla defesa, que é garantido aos litigantes seja em processo judicial ou administrativo, vide art. 52, LV da Constituição Federal.

Ora, se sobrevieram novas informações à autuação, é certo que o prazo para manifestação do sujeito passivo deveria ter sido reaberto (e foi!), tal como afirmou a Autuante no momento em que concluiu nas informações

[...]

Não procede a afirmação de que a falta dessa informação não teria nenhuma relevância na determinação do montante tributável inserido no auto de infração. Obviamente que teria porque grande parte do litígio refere-se a rendimento originário da atividade rural e as informações contidas e extraviadas nº ambiente da Receita Federal reportavam-se às operações realizadas entre o Recorrente e a empresa Distriboi Indústria, Comércio e Transporte de Carne Bovina Ltda.

- iii) Da presunção de legitimidade dos atos administrativos: os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade, ou seja, são considerados válidos até que sejam revogados ou anulados, não cabendo ao jurisdicionado/administrado exercer juízo de valor, mas apenas cumprir o que restar determinado. Qualquer medida que vise a apurar suposta ilegalidade no ato da autoridade fiscal, na reabertura do prazo para defesa, deve se dar no âmbito interno da Administração, sem, contudo, ferir direito de terceiro de boa-fé, como é o caso do sujeito passivo.

Para arrematar a questão, é necessário observar que mesmo que à administração caiba o poder de autotutela, os direitos de terceiros de boa-fé devem ser resguardados. Assim entende Maria Sylvia Zanella Di Pietro, lembrando que vem se firmando o entendimento de que para a invalidação de ato administrativo que afete interesse de terceiros, necessário se faz a observância do contraditório, devido ao art. 52, LV da CF, o que obrigaria a administração a instaurar processo administrativo e citar o interessado para manifestar-se. Além disso, a suposta ilegalidade do ato não vislumbra qualquer tipo de dano ao erário e tampouco a terceiros, o que se mostra dispensável sua anulação;

- iv) Do princípio da boa-fé processual: A decisão por não receber a impugnação por suposta intempestividade culminou em verdadeira má-fé por parte do

julgador a quo. Como corolário do Direito Processual (aplicável aos processos administrativos) o princípio da boa-fé também se aplica às relações processuais. Entende que, neste caso, restou configurado o *venire contra factum proprium*, que consiste no exercício de uma situação jurídica em desconformidade com um comportamento anterior que gerou no outro expectativa legítima de manutenção da coerência. Em termos gerais, seria proibido o comportamento contraditório dentro de uma relação processual.

- v) Do cerceamento de defesa: Por fim, mas não menos importante, a decisão da lavra da 42 Turma da DRJ/Curitiba incorreu na mais grave ilegalidade em se tratando de direito processual, que consiste na violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, que tem como consequência inarredável o cerceamento de defesa. Se os referidos documentos complementaram o relatório fiscal do auto de infração, o Contribuinte tem o direito inarredável de manifestar-se sobre eles. Como o sujeito passivo já havia sido intimado da lavratura do auto de infração, bem como de seu conteúdo, não restou outra alternativa à Autuante, senão lhe reabrir o prazo para que fosse possível a manifestação sobre todo o conteúdo do processo, dando fiel cumprimento ao princípio do contraditório. Dessa forma, a decisão da DRJ de Curitiba, por considerar intempestiva a impugnação, haja vista a ilegalidade da reabertura do prazo, incorre em inconstitucionalidade por transgressão ao princípio do contraditório. Isso porque, caso persista a decisão do órgão julgador de primeira instância, teríamos a hipótese de aceitar-se modificação no relatório fiscal em ato posterior ao lançamento, sem que fosse ouvido o sujeito passivo.

Isto posto, o Recorrente solicita seja recebida e acolhida a presente preliminar para o fim de determinar sua remessa à DRJ de Curitiba para que analise o mérito da questão posta, ante a inexorável tempestividade da impugnação apresentada. Caso não seja esse o entendimento desse órgão julgador, que decrete a nulidade do auto de infração, haja vista a impossibilidade de inserção de novas informações em momento posterior ao lançamento.

- vi) Questões de mérito: aplicabilidade do art. 5º da lei 8023/90; depósitos bancários entre contas da mesma titularidade e cheques descontados; refazendo a base de cálculo tributável.

Em seguida, os autos foram remetidos a este d. Conselho.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, de modo que dele tomo conhecimento, mas deve ser admitido apenas no que diz respeito à análise da tempestividade da Impugnação, uma vez que a decisão de piso declarou a sua intempestividade e não analisou documentos ou argumentos de mérito apresentados.

A apresentação intempestiva da impugnação impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, razão pela qual o conhecimento do recurso fica adstrito à análise da tempestividade, quando questionada. No caso concreto, o contribuinte trata da tempestividade da impugnação, única matéria apreciada pela autoridade julgadora de primeira instância, de forma que voto pelo conhecimento parcial do recurso.

2. Preliminar de nulidade - Tempestividade da Impugnação

A discussão travada nos autos cinge-se ao exame da tempestividade da impugnação, não conhecida em 1º grau de jurisdição. Em que pese o acórdão de piso estar bem fundamentado, entendo assistir razão ao Recorrente ante a tempestividade da impugnação apresentada.

É fato incontroverso que o Recorrente recebeu “Informação Fiscal”, datada de 07/01/2015, contendo dados complementares ao Relatório Fiscal, parte do Auto de Infração anteriormente enviado, e que neste documento era previsto, expressamente, que a contagem do prazo para impugnação começaria a partir do seu recebimento. Conforme trecho de e-fls. 576-577:

Nesse sentido, não obstante os documentos juntados pela empresa Distriboi Indústria, Comércio e Transporte de Carne Bovina não tenham sido apreciados durante o desenvolvimento da ação fiscal, os dados constantes dos mesmo não importam em alteração dos fatos apurados no Auto de Infração lavrado.

Sendo o que havia a informar, a presente Informação Fiscal, assim como uma cópia do processo de intimação eletrônica nº 10010.0008463/1014-12, foram anexados ao processo administrativo nº 11516.720.008/2015-97.

Cumprе ressaltar que foi encaminhada cópia da presente Informação Fiscal ao contribuinte e, tendo em vista que complementa o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a contagem do prazo para impugnação do referido Auto de Infração dar-se-á a partir do recebimento desta.

Ainda que se entenda que não há previsão legal que autorize a autoridade fiscal a emendar o auto de infração e definir novo prazo, tornando a Informação Fiscal, consequentemente, ilegal, esse ônus não pode ser imputado ao contribuinte, que não lhe deu causa. Neste cenário, considerar intempestiva a impugnação e retirar do Recorrente a possibilidade de revisar crédito tributário que teve lançado contra si, seria uma consequência excessiva. Ele apenas cumpriu o prazo que lhe foi designado, em Informação Fiscal de aparente legalidade.

É necessário ter em mente o princípio da boa-fé objetiva, que deve permear as relações jurídicas e que impõe a obrigação de se manter um comportamento leal, um verdadeiro dever de cooperação e respeito à confiança entre as partes, evitando comportamentos contraditórios (*nemo potest venire contra factum proprium*).

Muitos são os preceitos normativos, em nosso ordenamento jurídico, derivados deste princípio. Exemplo importante é a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-Lei nº 4657/42), que prevê, em seu art. 21, que não se deve impor aos sujeitos atingidos por invalidação de ato administrativo ônus ou perdas excessivas:

Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.

A Lei nº 9.784/99, de aplicação subsidiária ao Decreto nº 70.235/72, prevê a utilização do princípio da boa-fé na relação da Administração Pública com seus administrados:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

Esta aplicação também é prevista no Código de Processo Civil, de aplicação supletiva e subsidiária aos processos administrativos¹:

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a **boa-fé**.

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem **cooperar entre si** para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

Além destes dispositivos, importante adicionar o art. 223, parágrafo único do Código de Processo Civil, que permite que a parte possa praticar o ato processual, mesmo que decorrido o prazo, quando há justa causa:

Art. 223. Decorrido o prazo, extingue-se o direito de praticar ou de emendar o ato processual, independentemente de declaração judicial, ficando assegurado, porém, à parte provar que não o realizou por justa causa.

§ 1º Considera-se justa causa o evento alheio à vontade da parte e que a impediu de praticar o ato por si ou por mandatário.

§ 2º Verificada a justa causa, o juiz permitirá à parte a prática do ato no prazo que lhe assinar.

Por fim, destaca-se que o princípio da boa-fé objetiva já foi utilizado neste d. Conselho, para reconhecer tempestividade de impugnação, que havia sido desconsiderada pela DRJ, por erro em envio de intimação ao contribuinte, vide acórdão de nº 2202-005.093, de relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/05/2015

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO. INTIMAÇÃO EFETIVADA POR MEIO DO DTE. AUSÊNCIA DE ADESÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. HIPÓTESE DE NULIDADE CONFIGURADA.

A eleição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) prescinde de efetiva anuência do sujeito passivo somente devendo ser implementado com expresse consentimento do sujeito passivo. São nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa, de modo que sendo efetivada intimação por meio do DTE, quando o contribuinte a ele não aderiu, deve-se reconhecer a ocorrência da nulidade da intimação, sendo determinada as providências necessárias ao prosseguimento do processo.

¹ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

RENOVAÇÃO DA INTIMAÇÃO POR CARTA COM AVISO DE RECEBIMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL. TEORIA DOS ATOS PRÓPRIOS. PROIBIÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Ciente a autoridade fiscal quanto a nulidade da intimação efetivada pelo DTE e tendo renovado o ato de cientificação do contribuinte, por carta com aviso de recebimento, objetivando sanar, por ato próprio, o erro de procedimento que deu causa e que resultou no prejuízo ao sujeito passivo, de modo a reiniciar adequadamente o procedimento, gerando, doravante, **legítima expectativa no administrado quanto ao prosseguir regular do processo, especialmente sob a ótica da boa-fé objetiva**, no âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, tendo sido protocolada a defesa tempestivamente, contada da nova e adequada intimação, **é nula a decisão da DRJ que não reconhece o ato saneador por incidir a Administração Tributária em comportamento contraditório (nemo potest venire contra factum proprium), considerado proibido sob o prisma da ordem jurídica vigente.**

Entendo que desconsiderar o prazo trazido na Informação Fiscal seria uma demonstração de comportamento contraditório da fiscalização que, primeiramente, indica novo prazo, para então “mudar de ideia” e desconsiderá-lo, cerceando o direito de defesa do Recorrente.

Considerando que a intimação referente à Informação Fiscal foi feita no dia 13/01/2015 (e-fls. 1046), no domicílio tributário do Recorrente e no dia 15/01/2015 (e-fls. 1047), no endereço indicado para recebimento de correspondências, tempestiva a apresentação de impugnação em 12/02/2015.

Assim, assiste razão ao Recorrente no tocante à alegação de que apresentou tempestivamente a impugnação e por esse motivo, o presente processo deve retornar à DRJ de origem para que seja apreciado o mérito da impugnação apresentada.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, apenas quanto ao questionamento da tempestividade da impugnação, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento para anular o acórdão de impugnação, reconhecer a tempestividade da impugnação e determinar o retorno dos autos à DRJ de origem para apreciação das alegações nela apresentadas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto

ACÓRDÃO 2401-012.165 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11516.720008/2015-97

DOCUMENTO VALIDADO