



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

Processo nº 11634.720484/2013-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.703 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.
Recorrente MICROSENS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DIPJ. RETIFICAÇÃO.

A DIPJ retificadora entregue depois do início do procedimento fiscal não pode ser admitida como prova hábil para alterar a exigência fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade quando não são conhecidas alegações apresentadas intempestivamente.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

Preclui o direito à apresentação de provas com a apresentação da impugnação, a não ser que haja justificativa em um dos incisos do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CONCORDÂNCIA EXPRESSA. EXIGÊNCIA DEFINITIVA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência com a qual o impugnante expressamente concorde.

REEXAME. AUTORIZAÇÃO.

O reexame de período já fiscalizado requer ordem escrita da autoridade competente.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

MANIFESTAÇÃO INTEMPESTIVA.

A autoridade julgadora não pode tomar conhecimento da manifestação apresentada fora do prazo regulamentar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

JUROS DE MORA.

A cobrança de juros de mora sobre os tributos lançados de ofício tem previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, vencido o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias (relator), e no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães do Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte Microsens Ltda., no qual a autoridade fiscal alega que foram identificadas, no ano-calendário de 2009, receitas operacionais escrituradas e não-declaradas, além de omissões de receitas com base nos depósitos bancários realizados nas contas de titularidade do contribuinte.

O procedimento de fiscalização foi muito bem esmiuçado no acórdão recorrido, por isso, pede-se venia para transcrevê-lo:

Consta no processo que a contribuinte foi cientificada do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 19/08/2011, por meio do qual foi intimada a apresentar, relativamente ao ano-calendário

(AC) de 2009, o livro Registro de Entrada e Saída de Mercadorias, Lalur, Registro de Apuração do ICMS, contrato social e alterações, extratos bancários, arquivos digitais e livro Registro de Apuração do IPI (relativo aos AC de 2008 e 2009).

Relata o autuante que, no AC de 2009, a empresa optou pela apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro real trimestral (DIPJ AC de 2009 às folhas 4505/4554), tendo apresentado DIPJ com os campos destinados a apuração do IRPJ e da CSLL sem valores - "zerados".

Foram selecionados os lançamentos contábeis creditados na conta "21402001 - Adiantamento de Clientes" (razão contábil às folhas 7199/7405), procedentes de depósitos/créditos em contas correntes bancárias, constantes na relação anexa ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 04/fevereiro/2013 (folhas 1265/1274), para que a contribuinte apresentasse os comprovantes (recibo/nota fiscal/fatura/duplicata/nota promissória/contrato e/ou outros documentos) da origem dos recursos creditados/depositados, acompanhados dos respectivos documentos de créditos em c/c (aviso de lançamento, recibo de depósito, TED, DOC ou outro documento fornecido pela instituição financeira); e informasse/indicasse as notas fiscais de saída vinculadas as essas antecipações, relacionando-as por data, nº do documento fiscal e valor.

A contribuinte apresentou em anexo ao expediente de 12/março/2013 (folhas 1298/1333), os arquivos das Notas Fiscais (folhas 5788/6940) juntamente com o relatório denominado "Relatório antecipação atualizado com todas as vinculações" (folhas 6941/6965), no qual procedeu às vinculações destes documentos fiscais às antecipações recebidas através de créditos / depósitos em contas correntes bancárias e escrituradas a título de "2140200/- Adiantamento de Clientes".

Analisando os documentos e justificativas apresentados, verificou-se que parcela dos valores creditados / depositados ficaram sem a devida comprovação de origem pela falta de atendimento à solicitação na forma acima reproduzida da parte do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 04/fevereiro/2013 (folhas 1265/1274).

Tendo em vista os documentos apresentados, a fiscalização constatou que, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não foram considerados os valores da Demonstração de Resultado do Exercício do AC de 2009 (folhas 1751/1754), bem como nos valores registrados no Lalur do citado AC (folhas 4569/4575), conforme os dados (sem valores-"zerados") - constantes na ficha 04-A (Custos dos Bens e Serviços Vendidos PJ em Geral), na ficha 05-A (Despesas Operacionais PJ em Geral), na ficha 06-A (Demonstração de Resultado PJ em Geral), na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real PJ em Geral), na Ficha 12A (Cálculo do IRPJ sobre Lucro Real PJ em Geral) e na Ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) da Declaração de Informações Econômico -

Fiscais da Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2009, (folhas 4505/4554).

Diante do exposto, foram apuradas as bases de cálculo IRPJ e CSLL conforme Quadro I a seguir, elaborado com base nos valores constantes no Lalur do ano calendário de 2009 (folhas 4569/4575) e nas DRE - relativas ao 1º Trimestre de 2009 (folhas 1751), 2º Trimestre de 2009 (folhas 1752), 3º Trimestre de 2009 (folhas 1753) e ao 4º Trimestre de 2009 (folhas 1754):

(...)

A empresa procedeu a entrega / transmissão da DIPJ RETIFICADORA do AC de 2009 (folhas 4505/455), e apresentou as DCTFs do 1º semestre/2009 (folhas 4489/4502) e do 2º semestre/2009 (folhas 4503/4504), sem as declarações/informações relativas ao IRPJ e a CSLL.

Ainda, procedeu as compensações e recolhimentos do IRPJ e da CSLL do AC de 2009 conforme "Quadro II" a seguir, elaborado com base no "Demonstrativo de Recolhimentos e Compensações do IRPJ e da CSLL do Ano - Calendário de 2009", (folhas 7407), que será considerado na constituição dos créditos tributários:

(...)

Foi apurada omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem dos valores creditados em contas correntes de titularidade da empresa fiscalizada, relativo aos valores contabilizados a crédito da conta 21402001 Adiantamento de Clientes (razão da conta às fls. 7199/7405).

A contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos valores creditados nas contas correntes (fls.1265/1274) e apresentou as justificativas anexas ao expediente de 12/março/2013 (folhas 1298/1333), no qual apresentou os arquivos das Notas Fiscais (folhas 5788/6940), juntamente com o relatório denominado "Relatório antecipação atualizado com todas as vinculações" (folhas 6941/6965) em que procedeu às vinculações destes documentos fiscais às antecipações recebidas por meio de créditos / depósitos em contas correntes bancárias e escrituradas a título de "21402001 Adiantamento de Clientes".

Constatou a fiscalização que restou parcela dos valores creditados/depositados sem a devida comprovação de origem. Para melhor compreensão dos dados e documentos encaminhados pela empresa fiscalizada em atendimento à intimação, a fiscalização elaborou "Demonstrativo das vendas vinculadas aos registros contábeis escriturados a crédito da conta "adiantamento de clientes", apresentado pela fiscalizada em atendimento a intimação" (folhas 7408/7462).

Foram relacionados os depósitos/créditos de origem não comprovada na "Relação dos depósitos/créditos sem comprovação de origem efetuados em contas correntes bancárias mantidas pela fiscalizada, de valores escriturados na conta adiantamento de clientes", (folhas 7463/7464), ficando estes, sujeitos a exigência de crédito tributário, por constituírem

Omissão de Receita, conforme artigo 42 da Lei nº 9.430/96, os quais são nos seguintes valores:

Notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.7745 a 7753, subscrita por Márcia Cristina Ferreira (documento de fl.8216), na qual alega:

● *A impugnante foi autuada por supostamente ter declarado/transmitido a DIPJ do ano calendário 2009 com base no Lucro Real Trimestral, onde há alegação de que essa declaração estava com lucro operacional escriturado e não declarado.*

● *Impende ressaltar que a forma pela qual se efetivou o presente auto de infração retrata a prática de atos de desrespeito aos princípios da moralidade e eficiência.*

● *Não obstante, foram atendidas todas as intimações descritas na folhas 01 e 02 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, itens 2, 2.1,2.2.*

Referente ao Item 3.1, foram entregues a DIPJ impressa e em PDF, juntamente com os arquivos SVA, conforme protocolo de 23/02/2012.

Quanto à conta 21402001 - Adiantamento de Clientes, tem natureza transitória, pois os valores recebidos de órgãos públicos são feitas as vendas para as "Unidades Gestoras Executora", onde é faturada é 1 (uma) nota fiscal de venda em sua integralidade por unidade gestora executora, e as entregas dos materiais ou serviços são em diversas localidades em suas respectivas unidades de controle vinculadas, conforme prevê esta modalidade Instrução Normativa nº 568/RFB - RECEITA FEDERAL DO BRASIL anexo. E quanto aos clientes corporativos, são pagamentos parciais de notas fiscais de vendas.

● *Iniciada a fiscalização e fornecida toda a documentação exigida, entendeu por bem a autoridade administrativa proceder o lançamento de supostos débitos de PIS, COFINS, IRPJ E CSLL e reflexos, desconsiderando os demonstrativos trimestrais, o Sped, que estavam todos escriturados e registrados em seus livros fiscais, conforme folha 04 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.*

● *Deve-se acrescentar que se não houvesse a declaração, transmissão, ou omissão de receitas, não se falaria em recolhimentos de impostos, compensações, Dacon, onde as receitas estão declaradas em sua totalidade, além do faturamento e lucro operacional do exercício de 2009.*

● *Com base nessa tese de omissão de receitas, retificou a DIPJ 2009, para que não reste nenhuma margem a dívidas sobre as operações do contribuinte.*

● *As vendas em sua maioria são feitas através de pregão eletrônico e licitações governamentais, o que valida ainda nossas informações através das fontes pagadoras, informados pelos órgãos públicos na Dirf - Declaração de Imposto de Renda na Fonte. Vale salientar ainda que vários órgãos públicos estão dispensados de fazer esta declaração.*

● *Ainda no contexto dos impostos federais, a contribuinte, antes mesmo de receber o auto em questão, já se encontra sob nova fiscalização de PIS, Cofins, IRPJ E CSLL, visto que já foi objeto de fiscalização realizada neste em questão.*

Neste preciso sentido, dispõe o artigo 47 da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2003:

"Art. 47. Em relação a um mesmo período de apuração e mesmo tributo ou contribuição, somente será admitido um segundo exame mediante ordem escrita pela autoridade competente para a expedição de mandado de procedimento fiscal" Não poderia e nem deveria - em respeito aos princípios constitucionais da moralidade e eficiência - a autoridade administrativa, por meio auto de infração e sem autorização escrita da autoridade responsável pela expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), cobrar da ora impugnante valores supostamente devidos a título da PIS, COFINS, IRPJ F CSLL, sendo que nem acabou uma fiscalização e já se está começando outra.

● *Desta forma, resta demonstrada a arbitrariedade da autuação fiscal sofrida pela impugnante e, assim, impõe-se o cancelamento de plano da presente cobrança.*

● *Por todo o exposto, requer a impugnante:*

a) Que seja cancelado o auto de infração em questão, b) o cancelamento do crédito tributário lançado no presente auto de infração, por ser o mesmo absolutamente inconsistente e, caso assim não seja entendido, a exclusão dos juros e da multa de ofício, indevidamente aplicados no caso em tela.

Consta no processo o documento de fls. 7933 a 7938, apresentado a destempo (em 05/06/2014), no qual a contribuinte, por meio de procuradores, apresenta novas alegações.

Depois da apresentação da impugnação, a contribuinte foi intimada a apresentar a procuração com poderes específicos para Márcia Cristina Ferreira representá-la no processo, conforme determina o art. 16, II do PAF.

Em resposta, foi apresentada a procuração de fl. 8216 e a contribuinte ratificou os termos da impugnação apresentada em 02/10/2013, pela procuradora Márcia Cristina Ferreira (procuração anexada na presente oportunidade), bem como os termos da manifestação protocolizada em data de 05/06/2014, pelos procuradores Arnaldo Conceição Júnior, Jorge Luiz Mazeto e Juliana Koque de Muzio Conte (procuração anexada às fls. 7939 no presente processo).

Informou, ainda, a impugnante a respeito da desistência parcial do débito de IRPJ do 4º Trimestre do exercício de 2009, de valor originário de R\$ 143.748,82, com vencimento em 31/01/2010.

Esclareceu que permanecem na discussão administrativa os demais créditos tributários objeto do presente Auto de Infração.

Em análise à impugnação apresentada, a douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) entendeu por bem julgar o apelo do contribuinte como improcedente, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009 DIPJ. RETIFICAÇÃO.

A DIPJ retificadora entregue depois do início do procedimento fiscal não pode ser admitida como prova hábil para alterar a exigência fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009 CONCORDÂNCIA EXPRESSA. EXIGÊNCIA DEFINITIVA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência com a qual o impugnante expressamente concorde.

REEXAME. AUTORIZAÇÃO.

O reexame de período já fiscalizado requer ordem escrita da autoridade competente.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

MANIFESTAÇÃO INTEMPESTIVA.

A autoridade julgadora não pode tomar conhecimento da manifestação apresentada fora do prazo regulamentar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

JUROS DE MORA.

A cobrança de juros de mora sobre os tributos lançados de ofício tem previsão legal.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual alega, em síntese, a nulidade do acórdão recorrido, tendo em vista a ausência de análise da documentação juntada aos autos pelos julgadores da DRJ. No mérito, replicando os argumentos apresentados em impugnação, requer o cancelamento do Auto de Infração e, em caráter subsidiário, a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de mora.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 16/12/2014, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 14/01/2015, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado por **Microsens Ltda**, devendo ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Como demonstrado acima, em processo de fiscalização instaurado, o agente fiscal que promoveu a autuação identificou duas supostas ilicitudes cometidas pelo Recorrente, quais sejam: (i) receitas operacionais escrituradas e não declaradas e (ii) omissão de receitas que foram identificadas através de créditos de valores nas contas correntes da Recorrente.

Por isso, aquele agente entendeu por bem lavrar Auto de Infração, no qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, todos relativos ao ano-calendário de 2009.

Na impugnação apresentada, o Recorrente alegou a impossibilidade de prosperar da autuação. Como comprovação, alegou que a documentação anteriormente apresentada ao agente fiscal refutaria as ilações às quais a fiscalização chegou ao lavrar o Auto de Infração.

Posteriormente, sem inovar nas argumentações anteriormente apresentadas em sua Impugnação, o Recorrente apresentou manifestação, na qual, além de reforçar os seus argumentos, requereu a juntada de documentação que, em tese, corroborariam com as suas alegações.

Como dois principais pontos apresentados, o Recorrente demonstrou (inclusive com documentos): (i) as retenções dos tributos realizadas pelos órgãos públicos, que não foram consideradas pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração; e, (ii) a origem dos créditos tidos como "omissão de receitas" pelo agente fiscal.

Contudo, ao analisar o presente procedimento administrativo, a douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) entendeu por bem julgar como improcedente a Impugnação apresentada, desconsiderando por completo os documentos

juntados pelo Recorrente, bem como a retificação da sua DIPJ, que, em um primeiro momento, havia sido apresentada "zerada". Veja-se trecho do acórdão recorrido:

A respeito da retificação da DIPJ do ano-calendário de 2009, tem-se que ela foi feita em 23/09/2013 (fls. 8239 a 8356), depois do início do procedimento fiscal que se deu em 19/08/2011 (fl.5).

De acordo com o PAF, art. 7º, § 1º, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, ficando excluída a espontaneidade em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Assim, a partir da ciência do primeiro ato escrito praticado por servidor competente, ou seja, o termo de início de fiscalização, a contribuinte fiscalizada deixou de usufruir da espontaneidade. Por esse motivo, foram considerados como não declarados os valores incluídos na DIPJ retificadora.

Relativamente à receita omitida caracterizada pela falta de comprovação da origem dos valores creditados em contas correntes de sua titularidade, a contribuinte, na impugnação, apresentou apenas alegações, sem, contudo, anexar qualquer prova da origem dos valores questionados pelo fisco.

O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. Não tendo sido apresentadas quaisquer provas, não se altera o lançamento feito.

Quanto à alegação de que foi iniciada nova fiscalização relativa ao período fiscalizado e aos tributos lançados no presente processo, tem-se que a contribuinte não anexou aos autos qualquer prova dessa afirmação. O art. 906 do RIR/1999, prevê expressamente a possibilidade de nova fiscalização no mesmo período anteriormente examinado, desde que autorizada por escrito pelo Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal. Eventual fiscalização posterior a que resultou no presente lançamento de ofício deve estar autorizada, o que deve ser verificado no respectivo procedimento e não afeta esse processo.

Ademais, o procedimento fiscal que culminou no presente lançamento de crédito tributário foi autorizado por MPF, conforme se pode ver à fl. 2.

Com relação às alegações constantes no documento de fls. 7933 a 7938, apresentado em 05/06/2014, cabe registrar que foram apresentadas depois de vencido o prazo de trinta dias para impugnar, estabelecido pelo art. 15 do PAF. Dessa forma, não se instaurou o litígio quanto às referidas alegações, não podendo as autoridades julgadoras delas tomarem conhecimento.

Ocorre, contudo, que o Recorrente retificou a sua declaração (DIPJ), apresentou farta documentação, tanto no atendimento das intimações que recebeu, como no

momento da apresentação da Impugnação, além de ter trazido documentação complementar após o protocolo da sua defesa. Em análise superficial a estes documentos, pode-se concluir que a fiscalização e posteriormente o douto julgador *a quo* deixaram de apreciar os argumentos e comprovações apresentados pelo contribuinte.

No julgamento da Impugnação apresentada pela Recorrente, registre-se, a Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) poderia, de ofício, independentemente de requerimento expresso, ter realizado diligências para aferir, em especial, se houve as mencionadas retenções de tributos pelos órgãos públicos e o motivo pelo qual elas não foram consideradas quando da apuração dos valores supostamente devidos pelo Recorrente. Entretanto, o douto julgador *a quo* se limitou a dizer que "*foram excluídos da exigência fiscal os valores compensados e/ou pagos pela contribuinte antes do início do procedimento fiscal, conforme foi informado à fl.7468.*", sem analisar as retenções supostamente sofridas.

A possibilidade de o julgador requerer diligência, em busca da realidade dos fatos está prevista expressamente no artigo 18 do Decreto 70.235/72. Confira-se:

Art. 18. 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A ilação do citado dispositivo do Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo, é de que deve a Administração Pública se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, o que, *data venia*, não foi feito no presente caso.

Deve-se ressaltar, sobre o processo administrativo fiscal, que ele é delineado por diversos princípios, dentre os quais se destaca o da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, no qual o julgador deve pautar suas decisões. É dever do julgador perseguir a realidade dos fatos. Nesse sentido, são os ensinamentos do ilustre Professor James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.

(MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

Sobre o princípio da verdade material, também ensinam os ilustres professores Celso Antônio Bandeira de Mello e José dos Santos Carvalho Filho, respectivamente:

Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é

realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado (...).

(...)

O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências.

Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com aquilo que efetivamente é, razão porque seria insuficiente para proporcionar o encontro com o interesse público substantivo.

Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento (...). (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 489, 493 e 494)

É o princípio da verdade material que autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram. (...)

Pelo princípio da verdade material, o próprio administrador pode buscar as provas para chegar à sua conclusão e para que o processo administrativo sirva realmente para alcançar a verdade incontestável, e não apenas a que ressaí de um procedimento meramente formal. Devemos lembrar-nos de que nos processos administrativos, diversamente do que ocorre nos processos judiciais, não há propriamente partes, mas sim interessados, e entre estes se coloca a própria Administração. Por conseguinte, o interesse da Administração em alcançar o objeto do processo e, assim, satisfazer o interesse público pela conclusão calcada na verdade real, tem prevalência sobre o interesse do particular. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 21. ed. rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2009. p. 933 e 934)

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Não se pode olvidar que, no processo administrativo, não há a formação de uma lide propriamente dita. O objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, de modo a legitimar os atos da autoridade administrativa. O que não restou feito no presente processo.

Este Conselho, em reiteradas decisões, há muito se posiciona no sentido de que o processo administrativo, em especial o julgador, deve ter como norte a verdade material para solução da lide. Confira-se

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - IRRF - RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO - ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL - Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração. Recurso provido. (Número do Recurso: 150652 - Câmara: Quinta Câmara - Número do Processo: 13877.000442/2002-69 - Recurso Voluntário: 28/02/2007)

COMPENSAÇÃO - ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO - Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal. Recurso Voluntário Provido. (Número do Recurso: 157222 - Primeira Câmara - Número do Processo: 10768.100409/2003-68 - Recurso Voluntário: 27/06/2008 - Acórdão 101-96829).

Assim, é eivada de nulidade a decisão que, além de desconsiderar todos os elementos de prova juntados aos autos (mesmo que a destempo, em sua mínima parte, ressalte-se), não busca a realidade dos fatos, nos termos invocados pelo Recorrente, nas peças e documentos acostados aos autos. Este tem sido o entendimento dos julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Confira-se:

Acórdão: 2401-004.699 Número do Processo: 10437.720466/2014-62 Data de Publicação: 09/06/2017 Contribuinte: NORMAN AUGUSTO BERNA PAPST Relator(a): LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2010 RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR. NULIDADE. VERDADE REAL E VERDADE FORMAL. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade m Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, por maioria, dar-lhe provimento para anular o acórdão de primeira instância. Vencido o conselheiro Márcio de Lacerda Martins. Em razão da nulidade do acórdão de primeira instância, restou prejudicada a análise do recurso de ofício. (assinado digitalmente)

Por outro lado, ao contrário do que foi alegado no acórdão recorrido, não se pode deixar de consignar que o Recorrente trouxe em sua impugnação os argumentos que, a princípio, tornariam como indevidos os créditos tributários constituídos pela fiscalização. E

aqueles argumentos foram apenas reforçados quando da apresentação de manifestação apartada nos autos.

Ressalte-se, inclusive, que, na Impugnação, a Recorrente juntou farta documentação, em especial, documentos que, a princípio, comprovariam as retenções na fonte realizadas pelas fontes pagadoras (órgãos públicos), cuja análise não foi feita pela douta turma julgadora.

Por todo o exposto, voto por anular o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), determinando seja novamente analisada a Impugnação apresentada, com base em toda a documentação carreada nos autos, podendo, inclusive, serem determinadas diligências pelo julgador *a quo*, caso entenda como necessárias para o deslinde da questão.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Voto Vencedor

Ainda que o I. Conselheiro Relator tenha manifestado seus argumentos com o brilhantismo de praxe, a maioria da Turma Julgadora entendeu que não se trata de caso de nulidade de decisão de primeira instância e, mais, por negar provimento ao recurso voluntário, pelos motivos que passo a expor.

Estamos tratando de uma questão que sempre provocou as mais apaixonadas manifestações: o confronto entre o princípio da verdade material e a preclusão dos atos processuais.

Antes de 1997, com a edição da Medida Provisória nº 1.602, convertida na Lei nº 9.532, do mesmo ano, a matéria era ainda mais controvertida, uma vez que só havia a previsão de que as provas deveriam ser apresentadas na impugnação (inciso II do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cm a redação dada pela MP 367, de 1993, convertida na Lei nº 8.748, do mesmo ano):

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...) (grifei)

Alguns, extremados, entendiam que a prova só poderia ser apresentada juntamente com a impugnação e outros, evidenciavam que a verdade material impunha a análise probatória em qualquer momento processual.

A citada MP 1.602 acrescentou o § 4º ao artigo 16, com o seguinte teor:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Assim, contemporizou-se a situação, fazendo prevalecer a apresentação extemporânea desde que justificadamente. Por óbvio, caso haja fato ou direito superveniente, a prova só pode ser produzida após a novidade; da mesma forma não há que ser provado o fato ou as razões que o contribuinte ainda não conhecia, por serem trazidos posteriormente aos autos; e, ainda, se força maior impedir a apresentação tempestiva.

De fato, o processo não pode ficar pendente de apresentação de provas *ad aeternum*, sob pena de não satisfazer ao princípio da eficiência, ou mesmo descumprir o sentido teleológico de sua existência, prorrogando a decisão até que não satisfaça ao interesse público a que se destina. O limite estabelecido no transcrito § 4º parece obedecer ao princípio da razoabilidade.

As alegações também devem obedecer ao prazo impugnatório, sob pena de ocorrerem as mesmas inconsistências.

No caso presente não há correções a serem feitas no acórdão recorrido, uma vez que decidiu com acerto em relação às matérias e provas trazidas após o prazo legal, sem nenhuma justificativa plausível, bem como conheceu de todas as alegações julgando-as com correção. Acato assim as razões de decidir da DRJ, que transcrevo:

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF). Dela conheço.

Verifica-se dos documentos anexados aos autos que a contribuinte expressamente concorda com o IRPJ no valor de R\$ 143.748,82, relativo ao 4º trimestre de 2009.

Dessa forma, nos termos do art. 16, III, e 17 do PAF, citado valor de IRPJ é definitivo, na esfera administrativa, não podendo mais ser objeto de contestação nas instâncias superiores.

A contribuinte alega na impugnação que atendeu todas as intimações feitas e a fiscalização desconsiderou os demonstrativos trimestrais (os quais estavam escriturados e registrados em seus livros fiscais), os Dacon (onde as receitas estão declaradas em sua totalidade) e efetuou o lançamento de ofício. Informou que retificou a DIPJ 2009.

Ao contrário do que afirma a contribuinte, foram considerados no cálculo dos tributos exigidos nos autos de infração os valores constantes nos demonstrativos trimestrais escriturados e

registrados em seus livros fiscais, mas não declarados em DIPJ antes do início da fiscalização. E ainda, foram excluídos da exigência fiscal os valores compensados e/ou pagos pela contribuinte antes do início do procedimento fiscal, conforme foi informado à fl.7468.

Cabe registrar que, ainda que tenha atendido às solicitações feitas pelo fisco, a contribuinte deixou de declarar em DIPJ a totalidade das receitas auferidas e de recolher os correspondentes tributos devidos no ano-calendário de 2009. Tampouco incluiu em DCTF quaisquer valores a título de IRPJ e CSLL. Dessa forma, agiu corretamente o auditor fiscal, tendo em vista que, constatando a ocorrência de infração à legislação tributária, por força de sua vinculação à lei, tem o dever de constituir, por meio do lançamento, o crédito tributário porventura devido (art.142 do CTN).

A respeito da retificação da DIPJ do ano-calendário de 2009, tem-se que ela foi feita em 23/09/2013 (fls. 8239 a 8356), depois do início do procedimento fiscal que se deu em 19/08/2011 (fl.5).

De acordo com o PAF, art. 7º, § 1º, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, ficando excluída a espontaneidade em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Assim, a partir da ciência do primeiro ato escrito praticado por servidor competente, ou seja, o termo de início de fiscalização, a contribuinte fiscalizada deixou de usufruir da espontaneidade. Por esse motivo, foram considerados como não declarados os valores incluídos na DIPJ retificadora.

Relativamente à receita omitida caracterizada pela falta de comprovação da origem dos valores creditados em contas correntes de sua titularidade, a contribuinte, na impugnação, apresentou apenas alegações, sem, contudo, anexar qualquer prova da origem dos valores questionados pelo fisco.

O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. Não tendo sido apresentadas quaisquer provas, não se altera o lançamento feito.

Quanto à alegação de que foi iniciada nova fiscalização relativa ao período fiscalizado e aos tributos lançados no presente processo, tem-se que a contribuinte não anexou aos autos qualquer prova dessa afirmação. O art. 906 do RIR/1999, prevê expressamente a possibilidade de nova fiscalização no mesmo período anteriormente examinado, desde que autorizada por escrito pelo Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal. Eventual fiscalização posterior a que resultou no presente lançamento de ofício deve estar autorizada, o que deve ser verificado no respectivo procedimento e não afeta esse processo.

Ademais, o procedimento fiscal que culminou no presente lançamento de crédito tributário foi autorizado por MPF, conforme se pode ver à fl. 2.

Com relação às alegações constantes no documento de fls. 7933 a 7938, apresentado em 05/06/2014, cabe registrar que foram apresentadas depois de vencido o prazo de trinta dias para impugnar, estabelecido pelo art. 15 do PAF. Dessa forma, não se instaurou o litígio quanto às referidas alegações, não podendo as autoridades julgadoras delas tomarem conhecimento.

Quanto à multa de ofício, verifica-se que a sua exigência está prevista na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I, com a redação dada pelo art. 14 da MP nº 351, de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007):

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

Artigo 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Como se vê referida multa é aplicada nos lançamentos de ofício e decorre de expressa previsão legal, não podendo a autoridade administrativa cancelar a sua exigência, uma vez que a sua atividade é plenamente vinculada.

Relativamente à cobrança dos juros de mora, tem-se que está prevista no CTN, em seu art. 161, in verbis:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês. (Grifou-se)

Conforme indicado no auto de infração, a exigência de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic encontra respaldo no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora,

calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Grifou-se)

Verifica-se, desse modo, que a cobrança de juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic, pauta-se pelo estrito cumprimento do princípio da legalidade, característico da atividade fiscal.

Por consequência, mantém-se a exigência dos juros de mora calculados pela taxa Selic.

Desta forma, concluo por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator designado