



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.000407/2005-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.359 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPERCOM EMPRESA DE MONTAGEM E SERVICOS GERAIS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2002

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO DEVOLVIDA NA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE OFÍCIO.

Matéria não devolvida na impugnação resta preclusa, conforme art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, não sendo possível seu reexame de ofício por meio de decisão proferida em sede recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei e Livia de Carli Germano, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 262/271) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), em face da decisão proferida no Acórdão nº 103-23.353 (e-fls. 249/257), pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 23/01/2008, que deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto por EMPERCOM EMPRESA DE MONTAGEM E SERVIÇOS GERAIS LTDA (“Contribuinte”) para afastar a qualificação da multa de ofício.

Segue ementa da decisão recorrida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998

ARBITRAMENTO DO LUCRO

O não cumprimento da obrigação acessória de apresentar a escrituração contábil/fiscal para a apuração do lucro real trimestral implica na aplicação da tributação pelo lucro arbitrado.

RECEITA BRUTA CONHECIDA.

O arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida à receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos do RIR1999, acrescidos de vinte por cento.

MULTA QUALIFICADA

Não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada. A fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc. E, esses fatos não atingem o fato gerador do tributo, que é o objeto do tipo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

A tributação reflexa é matéria consagrada na/ jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Discorre a autuação fiscal (e-fls. 07/21) que, não obstante a pessoa jurídica ter encaminhado declarações relativas ao SIMPLES, foi excluída do regime de tributação por força do Ato Declaratório Executivo nº 09, de 10/10/2002, e por isso se encontrava submetida às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Apesar de intimada, não apresentou a escrita contábil do período fiscalizado (ano-calendário 2002), o que teria impossibilitado a apuração do lucro real para o quarto trimestre, razão pela qual o lucro foi arbitrado, com fulcro no art. 530, inc. III do RIR/99. Foram identificadas receitas tributáveis não oferecidas à tributação, sendo lançados de ofício IRPJ e CSLL. Foi qualificada a multa de ofício, em razão de as receitas declaradas terem sido significativamente inferiores à efetivamente auferidas, o que teria caracterizado evidente intuito de fraude.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 69/75), protestando que a autoridade fiscal deveria ter efetuado o lançamento com base no lucro real, por constarem nos autos elementos suficientes para a apuração no regime. E, sendo assim, caberia ser afastado lançamento com base no lucro arbitrado.

A 4ª Turma da DRJ/Recife, no Acórdão nº 12.904, julgou o lançamento procedente (e-fls. 139/148).

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 165/178), discutindo-se as matérias nulidade por cerceamento de defesa, incorreção no enquadramento de lucro arbitrado pela Fiscalização e caráter confiscatório das multas.

A Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 103-23.353, sessão de 23/01/2008, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%).

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 262/277), com base no art. 7º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 147, de 2002), aduzindo, preliminarmente, que a decisão recorrida teria se manifestado sobre matéria não devolvida no recurso voluntário, e que não foi prequestionada na impugnação, qual seja, qualificação da multa de ofício, tendo incorrido em julgamento *extra petita*. No mérito, aduz que cabe o restabelecimento da qualificação da multa, com base no art. 44, inc. II da Lei nº 9.430, de 1996, vez que a pessoa jurídica, mesmo sabendo estar excluída do SIMPLES, entregou declarações anuais no regime simplificado, e em valores de receitas significativamente inferiores às efetivamente auferidas, ou seja, apresentou informações falsas, em conduta dolosa. Requer pelo provimento do recurso.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 273/274) deu seguimento ao recurso.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 311/315), que não foram conhecidos por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 343/344).

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 279/283), aduzindo que o processo de exclusão de SIMPLES ainda se encontrava em litígio, não fazendo coisa julgada administrativa, e que o sistema informatizado impedia a alteração da opção do regime de tributação. Não teria restado demonstrado nos autos o evidente intuito de fraude, por ausência de provas. Requer pelo não provimento do recurso.

Despacho da unidade preparadora (e-fl. 384) e petição apresentada pela Contribuinte (e-fl. 385) informa que a Contribuinte, em razão de adesão a parcelamento (Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), veio requerer desistência total dos recursos interpostos nos presentes autos.

Petição da unidade preparadora (e-fls. 410/411) informa sobre adesão ao parcelamento e a desistência do litígio. Termo de Transferência de Crédito Tributário (e-fl. 413) dispõe sobre a transferência de créditos dos presentes autos para o processo administrativo nº 13433-720.061/2014-52.

Despacho de e-fl. 414 determinou o retorno dos autos ao CARF para se pronunciar sobre o recurso especial da PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da PGFN, em face de decisão contrária à lei e às evidências de provas, e prolatada por maioria de votos, que foi conhecido por despacho de exame de admissibilidade.

Inicialmente, cumpre discorrer sobre a abrangência da desistência apresentada pela Contribuinte.

Isso porque foi apresentada petição informando sobre a desistência dos recursos interpostos nos presentes autos (e-fl. 385), em razão de adesão a parcelamento (Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009). Assim, a unidade preparadora veio requerer ao CARF a devolução dos presentes autos para incluir os créditos no parcelamento:

Vimos por meio deste solicitar os processos com crédito tributário nº 13433.000407/2005-10 e 13433.000409/2005-09, que originaram a Representação Fiscal para fins Penais 13433.000410/2005-25 que estão atualmente localizados no CARF para fins de análise de Recurso Especial interposto pela PEN.

Por ocasião do parcelamento da Lei 11.941/2009, o contribuinte apresentou pedido de desistência de recurso em relação aos processos aqui discutidos, na tentativa de parcelar os débitos, que se encontravam, equivocadamente, totalmente suspensos em julgamento de Recurso Especial.

Tal pedido foi juntado aos autos, mas não houve nenhuma providência no sentido de apartar os débitos e inclui-los no parcelamento mencionado.

Diante do exposto, solicitamos o envio dos processos 13433.000407/2005-10 e 13433.000409/2005-09 para a DRF/Mossoró, para que possamos proceder ao devido desmembramento dos créditos tributários e adoção das demais providências correlatas.

Na sequência, consta Termo de Transferência de Crédito Tributário (e-fl. 413), informando sobre a transferência de créditos dos presentes autos para o processo administrativo nº 13433-720.061/2014-52.

Contudo, vale observar que os créditos relativos à qualificação da multa de ofício (150%) não foram transferidos ao processo de parcelamento:

Créditos constituídos na ação fiscal	
DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO (art. 3º da Portaria MF 531/93 e art. 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72 com redação do art. 1º da Lei nº 8.748/93.)	
Contribuinte	
CNPJ	01.617.668/0001-45
Razão Social	
EMPERCOM EMPRESA DE MONTAGEM E SERVICOS GERAIS LTDA	
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	56.857,49
Juros de Mora	22.669,08
Multa	85.286,23
Valor do Crédito Apurado	164.812,80
Contribuição Social s/Lucro Líquido	
Contribuição	7.430,92
Juros de Mora	2.962,70
Multa	11.146,38
Valor do Crédito Apurado	21.540,00
Total	
Crédito tributário do processo em R\$	186.352,80
O Mandado de Procedimento Fiscal deverá ser a primeira folha do processo. Este demonstra-	

Créditos transferidos no parcelamento

Termo de Transferência de Crédito Tributário

Informo que em 03/02/2014 foi(foram) transferido(s) deste para o processo nº 13433-720.061/2014-52, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

17/05/2005 - CSLL									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Periodo	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2973	12/2002	MENSAL	REAL / BRASIL	31/01/2003	16/06/2005	7.430,92	150,00%	7.430,92	75,00%
17/05/2005 - IRPJ									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Periodo	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2917	12/2002	MENSAL	REAL / BRASIL	31/01/2003	16/06/2005	56.857,49	150,00%	56.857,49	75,00%

Como se pode observar, no campo “Valor transferido” do Termo de Transferência de Crédito Tributário, no campo “% Multa vinculada” consta o valor de “75,00%”. Ou seja, não foram objeto de parcelamento os valores relativos à qualificação da multa (150%).

Assim sendo, permanecem em litígio os valores correspondentes à qualificação da multa de ofício.

Passo ao exame do recurso especial.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

O recurso especial da PGFN foi interposto com base na Portaria MF nº 147, de 2002, tendo sido conhecido pelo despacho de exame de admissibilidade por atender aos requisitos de se contrapor a decisão recorrida contrária à lei e às evidências de provas, e prolatada por maioria de votos.

Nesse contexto, aqui não há que se falar a requisito específico de admissibilidade para a matéria, como ocorre no regimento interno atual, no qual se predica a apresentação de

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

decisão paradigma com interpretação divergente da legislação tributária. No recurso dos presentes autos, o requisito reside na discussão de a decisão recorrida ser contrária à lei ou evidência de provas.

São devolvidas duas matérias: (1) preliminarmente, de que a decisão recorrida foi *extra petita*, vez que se pronunciou sobre matéria não devolvida na impugnação; (2) restabelecimento da multa qualificada.

Em relação à preliminar, verificando a impugnação, de fato não foi devolvida para discussão a qualificação da multa de ofício. A única matéria devolvida tratou de contestar o procedimento da autoridade fiscal em ter arbitrado o lucro, quando, de acordo com a tese da Contribuinte, o lançamento de ofício deveria ter sido efetuado no regime de tributação do lucro real.

Assim, restou preclusa a matéria, nos termos do art. 17 do PAF:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, não deveria a decisão recorrida, de ofício, sem nenhuma motivação, ter-se pronunciado sobre a qualificação da multa.

E, tendo sido *extra petita*, deve ser reformada, na parte em que afastou a qualificação da multa de ofício.

Não caberia pronunciamento sobre a multa qualificada, e, portanto, remanesce a imputação da penalidade, aplicada no auto de infração e, sendo não devolvida em sede de impugnação, consumou-se a preclusão da matéria na seara administrativa. Assim, não caberia pronunciamento da turma *a quo* sobre o assunto.

Cabe, portanto, reformar a decisão recorrida, tornando insubsistente o pronunciamento sobre a matéria. Por consequência, resta restabelecida a qualificação da multa de ofício (150%).

Torna-se, nesse sentido, prescindível adentrar no mérito em relação à segunda matéria, vez que restou preclusa, ou seja, multa qualificada aplicada no auto de infração transitou em julgado, e, nesse sentido, a pretensão da recorrente, de se restabelecer a multa de 150%, já foi satisfeita.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

A presente declaração de voto se presta a esclarecer a visão deste julgador sobre a questão da preclusão por ausência de impugnação da matéria relativa ao agravamento da multa de ofício.

Pois bem. Discordo da Recorrente basicamente por dois fundamentos/princípios: legalidade e verdade material. A legalidade, aqui, é por mim considerada nos seguintes sentidos: a) a relativa a função/dever da autoridade administrativa de exercer o controle de legalidade e; b) a observância compulsória pela autoridade administrativa lançadora do artigo 142 do CTN. Quanto à verdade material, tenho que a análise da relação entre tal princípio e os princípios da segurança jurídica e da justiça é essencial e esclarecedora para demonstrar porque, neste caso, não deveria incidir o instituto da preclusão.

Entretanto, repassando antes o contexto que levou ao recurso especial, temos que a turma ordinária entendeu por bem reduzir a multa qualificada para 75% nos seguintes termos (e-fl. 256):

Quanto ao agravamento da multa, entendo que o mesmo não pode prosperar, senão veja-se.

A justificativa para o majoração da multa de lançamento de ofício foi, segundo a autuante "...em razão de estar configurado em cada caso o evidente intuito de fraude pelo fato de constar nas Declarações Anual Simplificada valores de receita significativamente inferiores às efetivamente auferidas."

Entretanto, os autos demonstram que não ficou caracterizado o nexo causal, a relação de causa e efeito nos crimes tributários previstos no diploma legal acima citado, ou seja, a intenção dolosa de reduzir tributo devido ou de anulá-lo, mediante a prática de ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública.

Isso porque a fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc., tais fatos não atingem o fato gerador, que é o objeto do tipo.

Partindo-se da premissa albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar, e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei.

Neste sentido, a lei exige que o intuito de fraude e sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca da má-fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei. Ademais, os fundamentos dos lançamentos, cujas multas foram agravadas, residem basicamente na presunção legal, fato que apenas transfere o ônus da prova para a contribuinte, assim, a prova de fraude é ônus do acusador.

Não fosse assim, não ficou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude definido nos artigos. 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/64, como, também, não há nos autos qualquer indício de que tenha havido o intuito de fraude, nos moldes definidos em lei, na conduta da, ora recorrente, que foi a de fazer constar nas Declarações Anual Simplificada valores de receita significativamente inferiores às efetivamente auferidas.

Diante de tal traçado, dou provimento ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício do IRPJ e CSLL, ao seu patamar normal de 75%.

Por sua vez, a Procuradoria, em seu recurso especial, visando a manutenção da multa de ofício agravada, defende que por não ter sido impugnado expressamente o agravamento da multa de ofício pelo contribuinte, teria havido a preclusão, não podendo a turma ordinária ter se pronunciado sobre o tema.

O argumento da recorrente, quanto a esta matéria preliminar, está aparentemente sustentado pela previsão dos artigos 16, §4º e 17 do Decreto nº 70.235/72; relembre-se os enunciados:

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.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Todavia, não merece prosperar tal fundamento no caso concreto. Acompanhe-se o raciocínio.

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, o que torna a Verdade dos fatos no processo um tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

Enquanto a Verdade Formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei, 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. Isto é ilustrado, em âmbito administrativo, pelo já citado artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

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

É por isso que, ao admitir a adoção da Verdade Material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade.

Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

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

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.²

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação³, corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o

² (Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (Comentários... Op. Cit. p. 56.)

³ (TARUFFO, Michele. La prova dei fatti giuridice. Milão: Giufrè, 1992. p.56)

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.⁴ 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 fatos.⁵ 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.⁶ A predominância da busca da Verdade material no âmbito do direito administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

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

Verdade substancial.⁷ 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.⁸

⁴ (Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pelegrini Grinover e Candido Rangel Dinamarco. (Teoria Geral do Processo. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70).)

⁵ (Manual de Processo Civil. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.).

⁶ (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.)

⁷ (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.

⁸ (BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.)

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 final.⁹ Consta-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.

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, infraconstitucional.

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 busca verdade material, no caso).

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

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

I fora do prazo;

II perante órgão incompetente;

III por quem não seja legitimado;

IV após exaurida a esfera administrativa.

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

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

⁹ .(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 Princípiológico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.)

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

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

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

Com isso quero dizer que, mesmo em casos de não conhecimento de um recurso, por exemplo, 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!!

É neste ponto que destaco a relação inicialmente informada sobre a legalidade e a verdade material. Perceba-se que o caput do artigo 142 do CTN é taxativo ao prever que a aplicação da penalidade cabível é proposta pela autoridade administrativa, não imposta. E esta é uma diferença bem importante, justamente porque a natureza sugestiva da penalidade, no momento do lançamento permite que o julgador administrativo – pautado no princípio da livre convicção – possa entender pela redução ou manutenção, ou até mesmo agravamento da penalidade lançada.

Disto, admite-se, por óbvio, que institutos como o da preclusão tem seu papel a cumprir, porém, como seu escopo é dar efetividade ao princípio maior ou sobreprincípio da segurança jurídica, e como a mesma relação ocorre com o princípio da verdade material e da justiça, sendo o último equiparado a segurança jurídica na classificação de sobreprincípio, resta claro que a relação entre a segurança jurídica e a verdade material é desarmônica, pois enquanto aquela for priorizada, mais longe da verdade real se estará e conseqüentemente a justiça – fim último do processo – será mitigada.

Diante deste raciocínio, e por medida de razoabilidade, entendo que a justiça deve imperar sobre a segurança jurídica, e que portanto – principalmente no caso dos autos, em que por previsão legal expressa o julgador administrativo pode revisar o lançamento de ofício procedendo ao controle de legalidade – não haveria que se falar em preclusão no caso concreto, devendo-se manter o decido pelo v.acórdão recorrido.

Pelos fundamentos expostos, voto, portanto, para negar provimento ao recurso fazendário.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei