



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

Processo nº 18088.720369/2012-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.981 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria LUCRO PRESUMIDO - COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO
Recorrente IBA SERVIÇOS RADIOLOGICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Interposto recurso voluntário após o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão de primeira instância, resta caracterizada sua intempestividade, implicando o seu não conhecimento.

Recurso Voluntário Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer do recurso voluntário por intempestivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Demetrius Nichele Macei que votou por analisar o mérito do recurso e apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luís Pagano Gonçalves. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

Relatório

IBA SERVIÇOS RADIOLÓGICOS LTDA recorre a este Conselho em face do acórdão nº 14-44.450 proferido pela 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

O litígio é relativamente simples: a autoridade autuante entendeu que as atividades desenvolvidas pela recorrente não se enquadravam no conceito de serviços hospitalares, concluindo que deveria ser aplicado o coeficiente de 32% para determinação das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, e não, respectivamente, os coeficientes de 8% e 12% aplicados pelo contribuinte.

Por bem refletir os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

No âmbito do procedimento instituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.22.00-2012-00079-4, contra a contribuinte foi lavrado o auto de infração (fls. 171/209) que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de R\$ 535.513,97, acrescido de multa de ofício de R\$ 401.635,51.

A base legal que amparou a constituição do crédito tributário acha-se descrita no auto de infração e nos demonstrativos correspondentes.

Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 210/214) a contribuinte aplicou sobre a receita bruta a alíquota de 8% para determinação do lucro presumido e 12% para determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), classificando sua receita bruta como decorrente da prestação de serviços hospitalares.

Segundo a autoridade fiscal,

- a partir de 27/4/2005 até 9/12/2007 consideram-se serviços hospitalares unicamente os prestados por empresário ou sociedade empresária que exerçam uma ou mais atribuições relacionadas no artigo 27 da IN SRF nº 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF nº 539, de 2005, tratadas pela Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) nº 50, de 2002, e que possuam estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da citada resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal;

- no período de 10/12/2007, data em que foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n. 19/2007, até 31/12/2008, aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta decorrente de serviços hospitalares prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que atendam aos requisitos estabelecidos no Ato;

- a partir de 1/1/2009, quando entraram em vigor as regras do art. 29 da Lei nº 11.727/2008, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ na opção pelo lucro presumido, o percentual de 8% sobre a receita bruta aplica-se à prestação de serviços hospitalares (nos termos já definidos pelo ADI RFB nº 19, de 2007) e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa;

- a prestadora dos serviços deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária, o que pressupõe a existência de estrutura empresarial, em que se reúnem fatores de produção e circulação de forma massificada, com profissionalismo, economicidade, valendo-se de profissionais contratados para exercício da atividade de saúde à qual a pessoa jurídica se dedica.

A fiscalização alinhavou uma série de aspectos que impedem a contribuinte de utilizar a tributação prevista para a atividade de serviços hospitalares. São eles:

i) a natureza jurídica da contribuinte é a de sociedade simples, prestadora de serviços, com seus atos constitutivos registrados em cartório, ainda que tenha efetuado alteração estatutária para transformar-se em sociedade empresária em data posterior ao do período sob fiscalização;

ii) da análise dos documentos apresentados pela contribuinte verifica-se que presta serviços nas dependências da Sociedade Matonense de Benemerência, circunstância que permite inferir que é responsável apenas pela mão de obra, sendo os demais itens, como apoio e estrutura, de responsabilidade do hospital;

iii) terceiriza parte dos serviços prestados, agindo como intermediária na prestação de serviços e seu quadro não tem profissionais como médicos, enfermeiros, etc.;

iv) não tem estrutura empresarial, em que se reúnem fatores de produção e circulação, de forma massificada, com profissionalismo, economicidade, pois utiliza-se de profissionais contratados para exercício da atividade de saúde à qual se dedica;

v) não se caracteriza como sociedade empresária nem materialmente, nem formalmente e portanto não se enquadrava no disposto no subitem 2.1 da Parte II da RDC nº 50, de 21/2/2002, com a

alteração efetuada pela RDC nº 307 de 14/11/2002, e pela RDC nº 189, de 18/7/2003;

vi) a licença emitida pela Prefeitura de Matão (fls. 30/31), que apresentou em atendimento da intimação, não atende o que havia sido solicitado pela fiscalização;

vii) por utilizar instalações de terceiros a contribuinte não tem como comprovar que a estrutura física do estabelecimento atende ao disposto no item 3 da parte II da RDC 50/2002, com a alteração efetuada pela RDC nº 307 de 14/11/2002, e pela RDC nº 189, de 18/7/2003.

Efetuaram-se planilhas de cálculo com dedução dos valores apurados e declarados em DCTF pela contribuinte.

Intimada da imposição tributária, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 219/272, na qual registra que se dedica à prestação de serviços médicos no atendimento do apoio e terapia às atividades de radiologia, ultrassonografia, tomografia computadorizada, mamografia e outros serviços pertencentes à área de imagenologia.

Descreveu seqüencialmente as etapas do procedimento fiscal alegando que diante da documentação e dos esclarecimentos prestados a fiscalização não se convenceu de que sua atividade é a de prestação de serviços hospitalares.

Em preliminar, a impugnante alegou que:

i) o auto de infração entregue não veio acompanhado do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e tampouco do respectivo termo de prorrogação, o que é causa de nulidade do procedimento, pois em consulta no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) verificou que existe registro do MPF, porém ele não menciona quais documentos seriam analisados, quais diligências a serem realizadas e quais providências adotadas;

ii) não foram observados o contraditório e a ampla defesa, pois as informações prestadas em atendimento da intimação que lhe fora dirigida não foram analisadas pela fiscalização, pois além de não existir menção a elas, as afirmações da fiscalização são discrepantes e contraditórias, relativamente aos elementos que a impugnante apresentou;

iii) decaiu o direito de o Fisco proceder ao lançamento relativamente ao período de 1/4/2007 a 12/6/2007, em face de tratar-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, além de a circunstância de tratar-se de tributos sujeitos à apuração trimestral ser irrelevante, em vista de que o fato gerador ocorre com a obtenção de renda e lucro.

No mérito alegou que:

i) embora o entendimento da fiscalização fora no sentido de que não organiza fatores de produção, a documentação que apresentou antes do lançamento dá conta de que desenvolve suas atividades mediante a organização de uma série de fatores, com toda sua estrutura, equipamentos e pessoal voltados para o objetivo de lucro e que, por conseguinte, a impugnante exerce atividade de natureza empresária;

ii) se a essência de suas atividades é de natureza empresarial, embora não seja constituída sob tal forma, não há como negar que materialmente sua atividade se enquadre naquela classificação;

iii) com base nos documentos que apresentou é incontestável que sua natureza é empresária, considerando que adquiriu móveis e equipamentos médicos apropriados para diagnósticos, os quais são prestados por equipe de profissionais e auxiliares qualificados, com a participação dos sócios e outros médicos contratados, especialistas em medicina diagnóstica;

iv) o papel dos sócios resume-se em três vetores, sendo o primeiro o de realizar o investimento para iniciar as atividades; o segundo, a efetiva prestação de serviços médicos, com atuação na realização dos exames e dos diagnósticos, e o terceiro, a organização dos fatores de produção com vistas à prestação de serviços e à obtenção de lucro;

v) o fato de a impugnante não ser proprietária do imóvel onde desenvolve suas atividades é irrelevante para que seja definida como sociedade empresária, pois se trata de tendência que empresas aluguem imóveis ou firmem contratos de comodato para utilização de prédios de terceiros para desenvolver suas funções, sem desconsiderar que dispõe de complexa estrutura de equipamentos;

vi) a circunstância de encontrar-se incrustada no espaço físico anexo e interligado ao hospital é estratégica, pois os pacientes são dirigidos para diagnóstico;

vii) sua equipe compõe-se de médicos, auxiliares de enfermagem, técnicos de raio-x, funcionários de apoio administrativo e operacional;

viii) a Vigilância Sanitária e a Prefeitura Municipal de Matão expediram licenças e certidões atestando que a impugnante atende às exigências da Anvisa, notadamente as regras da RDC 50/2002;

ix) a legislação que estabelece a tributação específica para serviços hospitalares não leva em conta quem prestou, mas qual

serviço foi prestado, independentemente de tratar-se de período anterior a 2009, haja vista que as alterações anteriores exigiam organização empresarial e não constituição de empresa;

x) a atribuição 4 da RDC 50/2002, que regula a prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, contempla em seus subitens 4.2, 4.3 e 4.10 as atividades da impugnante;

xi) o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ratificado no âmbito dos recursos repetitivos é de que o critério objetivo é o definidor da tributação benéfica (Resp 1.116.399/BA), contrariamente à orientação da Administração Tributária;

xii) a jurisprudência administrativa, do Conselho de Contribuintes, já reconheceu que a tributação benéfica deve ser definida por critério objetivo;

xiii) a Administração Tributária não firmou um critério definido, haja vista as mudanças na regulamentação ocorridas no período de 2003 a 2007;

xiv) os efeitos da decisão do STJ no julgamento do recurso repetitivo devem ser estendidos com vistas à exoneração do crédito tributário lançado em vista de que o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) prevê que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF ou STJ na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos deverão ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do Carf;

xv) a multa de 75% imposta não é proporcional ou razoável e ostenta nítido caráter de confisco.

Ao final propugnou por: i) direito de posterior juntada de documentos; ii) produção de prova pericial; iii) enfrentamento das questões discutidas na defesa; iv) reconhecimento das preliminares invocadas e, se acaso superadas, pela improcedência da imposição fiscal; v) cancelamento da multa ou sua redução para 20%; vi) caso o lançamento seja mantido, sustentação oral perante o Carf.

Apresentada impugnação, a turma de julgamento *a quo* julgou-a improcedente, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

SERVIÇOS HOSPITALARES. PRESTADOR. LUCRO PRESUMIDO PERCENTUAL. REQUISITOS.

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostente caráter empresarial, estrutura

física do estabelecimento em consonância com a legislação e possua estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes e garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento com equipe clínica organizada para tal finalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008, 2009

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Por tratar-se de instrumento administrativo de controle o Mandado de Procedimento Fiscal não invalida o lançamento que é ato vinculado e obrigatório por parte da autoridade fiscal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. CONTAGEM. MARCO INICIAL.

Inexistindo recolhimento à conta dos tributos no período, o termo inicial para contagem do prazo decadencial principia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei.

A recorrente foi intimada da decisão em 30/09/2013 (fl. 379), tendo apresentado recurso voluntário de fls. 381-419 em 31/10/2013.

Os pedidos elaborados pela recorrente bem resumem o teor de seu recurso:

I - conhecer e dar total provimento recurso para reformar a decisão recorrida e exonerar o crédito tributário lançado, *“tendo em vista que além de preencher todos os requisitos regulamentares para a redução da base de cálculo do IRPJ, o referido benefício é atrelado a aspectos objetivos e não subjetivos, o que significa que, independente da existência de estrutura para internações e da forma empresarial, o prestador dos serviços elencados como médico hospitalares fazem jus à redução da base de cálculo”*;

II - subsidiariamente, *“que seja cancelada a multa abusiva e confiscatória imposta no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), reduzindo-se a mesma para percentuais consentâneos com a sua finalidade punitiva”*.

Protesta ainda pela realização de sustentação oral perante este colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 30 de setembro de 2013, uma segunda-feira. Nada consta sobre a ocorrência de feriado em tal data ou no dia imediatamente posterior (01/10/2013), tampouco a inexistência de funcionamento normal da repartição em tal data.

Dispõe o art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que o prazo para interposição de recurso voluntário é de 30 dias após ciência da decisão de primeira instância. No caso concreto, o trigésimo dia após a ciência do acórdão recorrido deu-se em 30 de outubro de 2013, uma quarta-feira. Em relação a tal data também não há qualquer menção sobre ter sido um feriado, ou ainda um dia sem funcionamento normal da repartição que recebeu o recurso.

Considerando-se que o recurso voluntário foi apresentado em 31 de outubro de 2013 (fl. 381) sem qualquer menção à questão da tempestividade que pudesse alterar o entendimento sobre a matéria, conclui-se que o mesmo é manifestamente intempestivo.

Isso posto, voto por não conhecer do recurso voluntário por intempestivo.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI

Trata-se de Recurso Voluntário em que o sujeito passivo foi autuado pela alegada falta de pagamento de Imposto de Renda - IRPJ, nos anos calendário 2007, 2008 e 2009.

Houve instauração do processo administrativo fiscal por meio de impugnação tempestiva do contribuinte. A decisão de primeira instância (Delegacia de Julgamento - DRJ) foi pela manutenção integral do lançamento. O contribuinte recorreu então a este Conselho, requerendo a nulidade do auto de infração e consequente reforma da decisão proferida pela DRJ.

O eminente Relator constatou, corretamente, a intempestividade do Recurso ora em debate, devido à passagem de 01 (um) dia além do prazo legal para o protocolo do apelo ordinário. Por esta razão, a maioria dos colegas conselheiros decidiu por não conhecer do recurso voluntário.

Correta a decisão!

Contudo, mesmo intempestivo o Recurso, não conhecido, entendo que este Colegiado tem elementos suficientes para examinar o processo no seu mérito, alicerçado num dos especiais objetivos deste órgão julgador: a busca da Verdade Material.

A busca da Verdade Material e a intempestividade do recurso administrativo

Habitualmente, em todos os ordenamentos que possuem em sua estrutura de Estado um Poder Judiciário, está a ideia de que o processo busca estabelecer se os fatos realmente ocorreram ou não. A Verdade dos fatos no processo é tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

A Verdade formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei. De outra banda, a Verdade material é aquela ocorrida no mundo dos fatos reais, ou melhor, em setores de experiência distintos do processo, obtido mediante instrumentos cognitivos distintos das provas judiciais.

Nesse contexto, não é difícil definir o que vem a ser a Verdade formal, pois é aquela obtida – repita-se – mediante o uso dos meios probatórios admitidos em lei. O problema é conceituar a Verdade material, pois inicialmente chegamos ao seu conceito por mera exclusão. Qualquer outra “Verdade” que não a formal, é a material. A Verdade material, nesse sentido, admite outros meios de comprovação e cognição não admissíveis no âmbito do processo.

Obedecidas as regras do ônus da prova e decorrida a fase instrutória da ação, cumpre ao juiz ter a reconstrução histórica promovida no processo como completa,

considerando o resultado obtido como Verdade — mesmo que saiba que tal produto está longe de representar a Verdade sobre o caso em exame.

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

É por isso que, ao admitir a adoção da Verdade material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade. Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

Parte-se da premissa de que o processo civil, por lidar supostamente com bens menos relevantes que o processo penal, por exemplo, pode contentar-se com menor grau de segurança, satisfazendo-se com um grau de certeza menor. Seguindo esta tendência, a doutrina do processo civil passou a dar mais relevo à observância de certos requisitos legais da pesquisa probatória (através da qual a comprovação do fato era obtida), do que ao conteúdo do material de prova. Passou a interessar mais a forma que representava a Verdade do fato do que se este produto final efetivamente representava a Verdade. Mas ainda assim, reconhecia-se a possibilidade de obtenção de algo que representasse a Verdade, apenas ressaltava-se que o processo civil não estava disposto a pagar o alto custo desta obtenção, bastando, portanto, algo que fosse considerado *juridicamente* verdadeiro. Era uma questão de relação custo-benefício entre a necessidade de decidir rapidamente e decidir com segurança; a doutrina do processo civil optou pela preponderância da primeira¹.

Nessa medida, a expressão “Verdade material”, ou outras expressões sinônimas (Verdade real, empírica etc.) são etiquetas sem significado se não estiverem vinculadas ao problema geral da Verdade.

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação², corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o final do século XIX não é mais possível ver o juiz como mero expectador da batalha judicial, em razão de sua colocação eminentemente publicista no processo (processo civil inserido no

¹Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (Comentários... Op. Cit. p. 56.)

²TARUFFO, Michele. *La prova dei fatti giuridice*. Milão: Giuffrè, 1992. p.56

Autenticado digitalmente em 28/12/2015 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 28/12/2015 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 28/12/2015 por DEMETRIUS NICHELE MACEI

Impresso em 06/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares.³

Outro aspecto que dificulta ainda mais uma solução para o problema é o fato de que a única Verdade que interessa é aquela ditada pelo juiz na sentença, já que fora do processo não há Verdade que interesse ao Estado, à Administração ou às partes. A Verdade no seu conteúdo mais amplo é excluída dos objetivos do processo, em particular do processo civil.

José Manoel de Arruda Alvim Netto aponta que o Juiz sempre deve buscar a Verdade, mas o legislador não a pôs como um fim absoluto no Processo civil. O que é suficiente para a validade da eficácia da sentença passa ser a *verossimilhança* dos fatos⁴. O jurista reconhece a Verdade formal no processo civil, mas salienta que quando a demanda tratar de bens indisponíveis, “...*procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado obtido no processo (Verdade formal) seja o mais aproximado da Verdade material...*”

Diante do reconhecimento de tal diferenciação (Verdade material *versus* Verdade formal), ao mesmo tempo se reconhece que, em determinadas áreas do processo, a Verdade material é almejada com mais afinco que em outras. Naquelas áreas em que se considera a Verdade material essencial para a solução da controvérsia, se diz que o *Princípio da Verdade Material* rege a causa. O *Princípio da Verdade Formal*, por outro lado, rege o Processo em que não se considera essencial a busca da Verdade real, contentando-se portanto com a verossimilhança ou a probabilidade.

Dejalma de Campos, afirma que pelo Princípio da Verdade Material, o magistrado deve descobrir a Verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes, e pelo Princípio da Verdade formal, o juiz deve dar por autênticos ou certos, todos os fatos que não forem controvertidos.⁵

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

*Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a Verdade substancial.*⁶

Paulo Celso Bergston Bonilha ressalta que o julgador administrativo não está adstrito as provas e a Verdade Formal constante no processo e das provas apresentadas pelo

³ Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Candido Rangel Dinamarco. (**Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70).

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

⁵ **Lições do processo civil voltado para o Direito Tributário**. In O processo na constituição. Coord . Ives Gandra da Silva Martins e Eduardo Jobim. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 691.

⁶ **Curso de Direito administrativo**. 26 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 497. O autor se socorre da definição de Hector Jorge Escola, para quem o *Princípio da Verdade Material* consiste na busca daquilo que é **realmente a Verdade** independentemente do que as partes hajam alegado ou provado.

contribuinte. Segundo ele, outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da Verdade.⁷

Ainda no âmbito do direito administrativo, há aplicação ampla do Princípio da Verdade material, mesmo que com outras denominações. Hely Lopes Meirelles chama de *Princípio da Liberdade de Prova* aquele em que a administração tem o poder-dever de conhecer de toda a prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes. Hely Lopes salienta que no processo judicial o juiz cinge-se às provas indicadas, e no tempo apropriado, enquanto que no processo administrativo a autoridade processante pode conhecer das provas, ainda que produzidas fora do processo, desde que sejam descobertas e trazidas para este, antes do julgamento final⁸.

Constata-se dessa exposição inicial que temos dois extremos, no que tange a aplicação concreta do princípio da busca da verdade material: de um lado a *liberdade de prova* (já admitida em outros julgados por este Colegiado); de outro lado a ausência de Preclusão.

Entendo que, se o que caracteriza a busca da verdade material é a possibilidade de o julgador (administrativo, no caso), a qualquer tempo, buscar elementos – de fato e de direito – que o convençam para julgar corretamente, independentemente do que foi trazido pelas partes no curso do processo, então mais razão para que qualquer das partes também trouxer ao processo, elementos de fato e de direito, em qualquer momento processual.

Neste exato sentido, já me manifestei anteriormente em trabalho acadêmico publicado. (*Verdade Material no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013)

É bom lembrar que a preclusão, enquanto modalidade de decadência *lato senso*, isto é, perda de um direito pelo decurso do tempo (direito de manifestar-se no processo) é regra meramente processual, infra-constitucional. Com isso quero dizer que não se pode, por exemplo, mitigar institutos constitucionais, tais como a decadência (*stricto senso*), a prescrição, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito etc. Mas, em se tratando de normas de nível de lei ordinária, deve prevalecer, como o próprio nome já diz: o PRINCÍPIO (da verdade material, no caso).

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

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

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

⁷ BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.

⁸ **Direito Administrativo Brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 584. Em outra passagem da obra, o autor classifica o processo administrativo com base em duas espécies: o disciplinar e o tributário. Segundo ele, ambos, mesmo que usualmente tratados pela doutrina separadamente, possuem o mesmo núcleo de Princípios. Hely Lopes Meirelles faleceu Agosto de 1990. Sua obra passou a ser atualizada por outras pessoas e encontra-se na sua 33ª edição. Sem qualquer demérito a estes juristas, procuramos aqui refletir a opinião autêntica do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (julho de 1989), sobre um tema de cunho Princípiosológico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.

*III - por quem não seja legitimado;
IV - após exaurida a esfera administrativa.*

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

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

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

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

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.

Também sob o ponto de vista principiológico, a Verdade Material densifica outro princípio do processo: o chamado Princípio da Igualdade no Processo, ou da Paridade de Armas. É bom lembrar que, se a Fazenda Pública não recorrer voluntariamente das decisões contrárias a ela na primeira instância administrativa, lhe é garantido o reexame de ofício da decisão que lhe desfavoreceu. Isto nada mais é do que uma autorização para “recorrer intempestivamente” ou pior, mesmo sem “conhecer” das razões da Fazenda Pública, ainda assim este Colegiado tem a obrigação regimental de reexaminar todos os fundamentos (de fato e de direito).

Ora, se este Conselho tem condições de julgar apenas com base nos acontecimentos de primeira instância – se for o caso – a favor do Fisco, por que não teria condições de julgar – se for o caso – a favor do Contribuinte, com fundamento nos mesmos elementos presentes em primeira instância?

Das peculiaridades do caso concreto

Em minha opinião, insisto, o principio da busca da Verdade Material, por si só, é suficiente para que este Colegiado examine o mérito, pois temos sim condições suficientes para examinar o caso e identificar se há ou não legalidade no procedimento fiscalizatório e/ou na decisão de primeira instância.

Mas neste caso em particular, ainda temos outros elementos igualmente relevantes, a saber.

Além do presente processo administrativo (IRPJ), outro auto de infração foi lavrado contra o mesmo contribuinte, originando o Processo Administrativo 18088.720370/2012-51, tratando das mesmas hipóteses de incidência e também dos mesmos anos-calendário (2007, 2008 e 2009), só que agora relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL.

Mas o mais paradoxal é que o Recurso Voluntário foi julgado, por unanimidade, por esta mesma turma julgadora, TOTALMENTE PROCEDENTE, posto que esta defesa foi tempestiva.

O lógico seria que um mesmo auto de infração tratasse dos dois tributos no mesmo ato de lançamento, mas, para a má sorte do contribuinte, foram tratados separadamente, e neste o sujeito passivo perdeu o prazo recursal.

Pessoalmente entendo que o principio da busca da verdade material deve também reger o processo judicial, pois, não há nenhum sentido lógico e razoável para que uma mesma lide, que envolve as mesmas partes, o mesmo objeto, as mesmas razões de pedir, seja protegido por um principio na esfera administrativa num momento e não seja mais noutro momento seguinte, apenas pelo fato de que muda para a esfera judicial. O fato de ser matéria tributária, portanto, é justificativa mais que suficiente para que o principio acompanhe a discussão até o final, mesmo porque não temos um “Código de Processo Judicial Tributário” e somos obrigados a discutir matéria publica numa arena destinada à particulares.

Feita esta observação, ainda assim recuo, para afirmar que: SE estivéssemos no processo judicial algum processualista civil poderia justificar o não exame de matéria “preclusa”. Mas no âmbito do processo administrativo, entendo que sobram razões para que o mérito seja examinado e a aquela decisão proferida no processo da CSLL seja simplesmente reproduzida aqui, feitas as adaptações cabíveis.

E tem mais: mesmo abstraindo o fato de que estamos diante de Processo, na sua acepção constitucional garantista, é preciso lembrar que o Código Tributário Nacional, ao tratar do início do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário, prevê que os cinco anos se iniciam da “constituição definitiva do crédito tributário”. Se considerarmos que apenas será definitivo o lançamento no término da esfera administrativa, o lançamento ainda não está concluído, o que, em tese, autoriza este Colegiado a corrigi-lo, desde que não crie obrigação nova ao contribuinte, sem respeito aos prazos de decadência, sem impugnação etc., no exercício regular de controle de legalidade, fundamentado no Principio da revisão dos próprios atos do Direito Administrativo.

Processo nº 18088.720369/2012-27
Acórdão n.º **1402-001.981**

S1-C4T2
Fl. 446

De todo modo, não é razoável admitir que a má sorte do contribuinte – em ter contra si lavrados dois autos de infração separados – possa consumir ilegalidade reconhecida por este mesmo colegiado, noutro processo contra o mesmo Contribuinte, decorrente da mesma fiscalização.

Diante do exposto, ilustres conselheiros, voto pelo não conhecimento do Recurso Voluntário mas, ainda assim, pela improcedência do Auto de Infração que deu origem a este débito, pelos motivos de fato e de direito constantes no voto do Conselheiro Relator e Acórdão de julgamento do Processo 18088.720370/2012-51, em atendimento ao princípio da busca da Verdade Material.

(assinado digitalmente)
DEMETRIUS NICHELE MACEI