



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002277/2003-56
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.275 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

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 Livia De Carli Germano (relatora) e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Amelia Wakako Morishita Yamamoto - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Amelia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.275 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.002277/2003-56

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 526-530) em face do acórdão n.º 1401-00.389 (fls. 490-505), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção em 12 de novembro de 2010, que recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido: 1401-00.389, de 12 de novembro de 2010

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS.

O fato de o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de escrituração comercial e fiscal, apesar de devidamente intimado, autoriza o arbitramento do lucro, servindo as receitas declaradas ao fisco estadual à apuração da base de cálculo dos tributos federais exigidos.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Se a própria fiscalização concluiu que o responsável tributário procedeu à alteração contratual para resumir o quadro societário a verdadeiros “laranjas”, a falta de atendimento de intimação dirigida a algum destes não implica no agravamento da penalidade imposta à pessoa jurídica.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexos em face da relação de causa e efeito entre eles existente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PROCESSUAL.

Em respeito às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório, também corolários do devido processo legal administrativo, as alegações de defesa trazidas aos autos pelo responsável tributário devem ser conhecidas.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NECESSIDADE.

Para que a diligência seja deferida pela autoridade administrativa deve ser necessária à resolução da controvérsia, hipótese não configurada nos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Há de ser limitada a responsabilidade tributária ao período em que, de acordo com o farto material probatório, convergente e originado de fontes diversas, a pessoa arrolada tenha se utilizado de terceiros (vulgos “laranjas”), sem qualquer patrimônio, com o claro fim de administrar a sociedade à margem das

leis civis, tributárias e societárias, e, como isso, esquivar-se das consequências advindas de tal burla.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. PRAZO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do Código Tributário Nacional), na hipótese de comprovada a ocorrência de dolo e fraude.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para (a) limitar a responsabilidade tributária do Sr. René Pimentel aos créditos tributários com fatos geradores posteriores a 26/05/98; e (b) reduzir o percentual da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do voto do Relator. Acompanham pelas conclusões os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e Sérgio Luiz Bezerra Presta na questão da decadência.

Contra este acórdão a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo despacho de fls. 506-508.

Cientificada em 19 de maio de 2011 (fl. 523), a Recorrente interpôs recurso especial em 31 de maio de 2001 (fl. 526), alegando divergência jurisprudencial em relação ao conteúdo do acórdão n. 105-16.986, de 27 de maio de 2008. Sustenta, em síntese, que no caso, assim como no acórdão paradigma, o agravamento da multa de ofício não foi objeto de impugnação específica pelo contribuinte em sua peça preliminar de defesa, de maneira que tal matéria restou preclusa, não podendo ser rediscutida na fase recursal.

Acórdão paradigma: 105-16.986

**MULTA AGRAVADA FALTA DE IMPUGNAÇÃO EXIGÊNCIA
TORNADA DEFINITIVA**

Quando o contribuinte deixa de impugnar especificamente um ponto do lançamento, a exigência correspondente se toma definitiva, descabendo a apreciação dos argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

Por meio do despacho de admissibilidade de fls. 509-511, de 9 de novembro de 2011, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, observando o quanto segue:

Quando da resolução dos embargos de declaração interpostos pela própria Fazenda Nacional já se ressaltou que a redução do percentual da multa de ofício decorreu da constatação de que a situação fática apontada pela fiscalização não autorizava o agravamento, razão pela qual o colegiado preocupou-se em manter o lançamento em conformidade com a lei.

Dispôs o respectivo voto condutor do acórdão recorrido:

“Na realidade, a única menção da autoridade fiscal relacionada à aplicação da multa em tal percentual é no sentido de que a Sra. Vivian Cristina Vasconcelos Barbosa, apesar de ter atendido à intimação de outubro de 2002, deixou de fazê-lo com relação à intimação de abril de 2003 (fl.29). Com a devida vênia, há uma contradição insuperável. Se a própria fiscalização concluiu que o Sr. René Pimentel procedeu à alteração contratual para resumir o quadro societário a verdadeiros "laranjas", a falta de atendimento de

intimação dirigida a alguma destas pessoas não implica em penalidade à pessoa jurídica cuja existência, salvo prova em contrário, era desconhecida dos sócios formais. Em outros termos, a sociedade não pode responder por atos de terceiros que lhe são de fato estranhos.” (destaquei)

Apesar desta particularidade presente na situação de que cuidou o acórdão recorrido, não se pode negar, à vista da impugnação de fls.98/101, que o agravamento da multa deixou de ser contestado em primeira instância, o que, de acordo com o paradigma, conduziria à definitividade da exigência da penalidade, conforme posto na ementa supracitada e respectiva passagem:

“(…) Como anteriormente referido, existe certa imprecisão terminológica, e importa verificar contra o quê, de fato, se insurgiu o contribuinte, desde a impugnação. No recurso (fls.1959/1962), os recorrentes se reportam aos parágrafos 55 a 69 da peça impugnatória. Ali constato que, embora se refira ao percentual de 225% (e, portanto, à qualificação e ao agravamento), todos os argumentos desenvolvidos se dirigem contra os aspectos penais, o evidente intuito de fraude. Termina por tentar trazer à baila, novamente, os aspectos da sujeição passiva que entende incorretos.

Tenho, pois, por correta a decisão de primeira instância, que considerou não impugnado o agravamento da multa. Quanto à qualificação, será analisada no tópico seguinte.”

Intimado em 23 de maio de 2012 (AR fl. 553), o contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e também atendeu aos requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Mérito

O mérito do presente recurso especial consiste em definir se o julgador de segunda instância administrativa pode se pronunciar sobre a legalidade de pena aplicada ao contribuinte, na hipótese em que este não impugna especificamente tal exação.

Compreendo que sim.

É que, diferentemente do que ocorre no processo judicial, a busca da verdade material que rege o processo administrativo pode impor ao julgador certos deveres de ação, o que por vezes significa uma verdadeira vedação a que ele decida apenas e exclusivamente com base nos fatos e argumentos trazidos pelas partes.

A doutrina assim compreende o princípio da verdade material:

O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 37ª edição. São Paulo: RT, 2011, p. 581, grifamos)

Esclareço desde já que a conclusão acima não significa que o julgador administrativo tenha sempre o dever de produzir provas, nem implica que se deva necessariamente aceitar a produção de provas em qualquer estágio do processo. O que dissemos foi apenas que, em determinados casos -- e um dos exemplos clássicos é o controle da legalidade de atos administrativos -- o julgador pode, sim, respeitados o devido processo legal e o contraditório, conhecer de argumentos não aventados pelas partes, bem como solicitar diligências para a busca e análise de provas ainda não trazidas aos autos.

Tudo isso está previsto na legislação.

De fato, a legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal estabelece a regra de que os fundamentos de defesa, assim como o pedido de diligência e as provas documentais, devem ser apresentados por ocasião da impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual (artigo 16 do Decreto 70.235/1972¹).

Como exceções, temos os casos expressamente previstos na legislação (v.g. os do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972), bem como as hipóteses em que o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, quer por tratar de matéria de ordem pública², quer por ser necessário à formação do seu livre convencimento.

¹ 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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

² Costuma-se dizer que as matérias que o julgador deve conhecer de ofício são aquelas de ordem pública. É importante ressaltar, porém, que nem todas as matérias apreciáveis *ex officio* são necessariamente matérias de ordem pública, já que a lei processual, excepcionalmente, pode estabelecer que determinadas matérias de ordem privada sejam apreciadas de ofício. Neste sentido, Teresa Arruda Alvim Wambier explica: “*Numa imagem matemática, dir-se-ia que o conjunto de matérias examináveis de ofício é maior do que o das matérias de ordem pública. Portanto toda matéria de ordem pública é examinável de ofício, mas nem tudo o que pode ser examinado de ofício consiste*”

Sobre as matérias de ordem pública, Cândido Rangel Dinamarco³ ensina que:

São de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

O conceito, embora claro, é necessariamente fluido ante a impossibilidade de se traçar critérios apriorísticos para a sua definição. Nesse passo, de se ressaltar que até mesmo as nulidades podem ou não ser consideradas matéria de ordem pública, a depender do tipo⁴.

Sobre o livre convencimento do julgador, este é uma decorrência da vedação ao *non liquet* (dever de decidir)⁵.

Vimos que, no processo administrativo, este princípio é mais amplo, em virtude da busca da verdade material que o orienta.

Este livre convencimento do julgador orientado pela busca da verdade material do processo administrativo encontra-se positivado no artigo 29 do Decreto 70.235/1972, que estabelece:

Art. 29 - Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nesse contexto, é de se ressaltar, também, o conteúdo dos seguintes artigos da Lei 9.784/1999 -- a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal é aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/1972 (que tem status de lei ordinária), conforme esclarece o próprio artigo 69 daquele diploma:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

em matéria de ordem pública” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Nulidades do processo e da sentença. 4ª ed. São Paulo: RT, 1998, p. 137)

³ Instituições de direito processual civil. Vol. I. 4. Ed. São Paulo: Malheiros. 2004, p. 69-70)

⁴ Para Cândido Rangel Dinamarco, “Há normas processuais sobre competência que se relacionam intimamente com a estrutura do Poder Judiciário e cujo cumprimento é reputado essencial para a manutenção da ordem idealizada pelo constituinte e pelo legislador; tais normas estabelecem a competência absoluta, que não deve ser violada em hipótese alguma (v.g., competência da justiça federal ou das estaduais comuns: Const. Art. 109). Mas há também normas sobre competência que correspondem a meros critérios pragmáticos, às vezes visando facilitar a defesa de uma das partes e que, se violadas, nem por isso se compromete a qualidade do serviço jurisprudencial ou a estrutura judiciária (v.g., a competência do foro em que o réu tem domicílio: CPC art. 94); é por isso que a competência nesses casos, diz-se relativa e em certas circunstâncias pode ser alterada pela vontade das partes. Outro exemplo são as nulidades, que se dividem em absolutas e relativas segundo critérios substancialmente coincidentes com esses descritos (CPC, arts. 84, 246, 398 etc.)” (Instituições de direito processual civil. Vol. I, 4. Ed. São Paulo: Malheiros. 2004, p. 69-70).

⁵ De fato, se for para formar seu livre convencimento, o julgador pode conhecer de argumentos de fato ou de direito *ex-officio*, desde que indique os motivos que levaram a tal decisão. Isso porque, em virtude do dever de decidir (proibição do *non liquet*), há o poder-dever de aplicar ao caso a norma jurídica que o julgador entender mais pertinente, mesmo que não tenha sido suscitada pelas partes.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

(...)

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

(...)

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

Nesse ponto, compreendo que a revisão de ato administrativo ilegal encontra-se, quando não no primeiro caso (dentre as hipóteses de matéria de ordem pública), como argumento passível de conhecimento de ofício em virtude da formação do livre convencimento do julgador.

O Supremo Tribunal Federal já sumulou o tema nos seguintes termos:

Súmula STF 473. A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

É aí que se encaixa o caso dos autos.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido constatou que o lançamento da multa agravada no caso dos autos foi contraditório com o conteúdo da própria autuação fiscal. Veja-se:

Na realidade, a única menção da autoridade fiscal relacionada à aplicação da multa em tal percentual é no sentido de que a Sra. Vivian Cristina Vasconcelos Barbosa, apesar de ter atendido à intimação de outubro de 2002, deixou de fazê-lo com relação à intimação de abril de 2003 (fl.29). Com a devida vênia, há uma contradição insuperável. Se a própria fiscalização concluiu que o Sr. René Pimentel procedeu à alteração contratual para resumir o quadro societário a verdadeiros "laranjas", a falta de atendimento de intimação dirigida a alguma destas pessoas não implica em penalidade à pessoa jurídica cuja existência, salvo prova em contrário, era desconhecida dos sócios formais. Em outros termos, a sociedade não pode responder por atos de terceiros que lhe são de fato estranhos. (destaquei)

Assim, o simples exame das circunstâncias que levaram ao agravamento da multa no caso concreto, por si só, já levou o julgador a compreender pela impossibilidade de manutenção da penalidade aplicada. Manter a exação nesses termos apenas por ausência de questionamento expresso por parte do sujeito passivo seria perpetuar uma ilegalidade, quando a análise do recurso é exatamente o momento de se revisar, inclusive, a legalidade do ato administrativo de lançamento.

Por fim, importante notar que, como já ressaltado, o princípio do livre convencimento do julgador encontra limites no próprio ordenamento jurídico, não se podendo

admitir que sua amplitude esvazie o teor de regras positivadas e, presumidamente, constitucionais.

Assim, compreendo que a aplicação do livre convencimento do julgador, no caso concreto, pode ser realizada, sobretudo porque não esvazia o conteúdo expresso das regras que regem o processo administrativo fiscal mas, pelo contrário, o integra e complementa.

Ante o exposto, sugiro a seguinte redação para a ementa deste julgado:

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. VERDADE MATERIAL. CONTROLE DE LEGALIDADE DE ATOS ADMINISTRATIVOS.

Em regra, os argumentos e provas devem ser trazidos na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior. São exceções os casos expressamente previstos na legislação e as hipóteses em que o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por se tratar de matéria de ordem pública seja por ser necessária à formação de seu livre convencimento. A análise da legalidade do ato administrativo está dentre tais exceções.

Se, mediante simples exame das circunstâncias que levaram ao agravamento da multa, o julgador já conclui pela impossibilidade de manutenção da penalidade aplicada, tal decisão está no âmbito do controle de legalidade de atos administrativos.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Amelia Wakako Morishita Yamamoto – Redatora Designada.

Peço vênias para discordar do entendimento da ilustre Relatora, no que tange à matéria de mérito.

No caso dos autos, o acórdão recorrido reduziu a multa agravada de 112,50% para 75% sem que tivesse ocorrida a impugnação acerca dessa matéria em fase anterior.

Vejamos o que diz o art. 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. ([Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#))

Ou seja, quando da impugnação o recorrido já não havia apresentada a questão acerca da multa agravada. Em momento posterior, quando a multa foi mantida pela DRJ, em sede de recurso voluntário também não apresentou de forma clara qualquer

Dessa forma, diante da preclusão, a matéria tornou-se definitiva, sem possibilidade de discussão em sede recursal. Não poderia o acórdão recorrido ter reduzido a multa neste cenário, com entendimento contrário ao que dispõe a norma acima.

É o que diz o acórdão paradigma, 105-16.986:

MULTA AGRAVADA - FALTA DE IMPUGNAÇÃO - EXIGÊNCIA TORNADA DEFINITIVA - Quando o contribuinte deixa de impugnar especificamente um ponto do lançamento, a exigência correspondente se torna definitiva, descabendo a apreciação dos argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN, para que se restabeleça a multa agravada de 112,5%.

(documento assinado digitalmente)

Amelia Wakako Morishita Yamamoto

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-fls. 503 a 505):

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 112,50%, com base no art.44, I, §2º, da Lei nº 9.430/96, que tinha a seguinte redação:

(...)

De acordo com as hipóteses legais acima, infere-se, à míngua de uma explicação mais precisa no relatório fiscal, que a aplicação do percentual de 112,5 % decorreu do não atendimento, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Interpreto tal dispositivo no sentido de possibilitar o aumento da penalidade apenas nos casos em que se ignora completamente o chamado da fiscalização. Com tal previsão busca-se reprimir o desdém dos contribuintes, que se sujeitam a uma sanção mais gravosa em caso de assim se comportarem. Prestados os esclarecimentos, ainda que em concreto não tenham sido plenos sob o prisma da fiscalização, cabe a esta valorá-los à luz da legislação de regência, como ocorreu no caso concreto, que permitiu o arbitramento do lucro.

(...)

É fato que a sócia-gerente formal, Sra. Vivian Cristina Vasconcelos Barbosa, e o Sr. René Pimentel atenderam durante o procedimento fiscal as intimações que lhe foram dirigidas, ainda que não de forma inteiramente satisfatória a juízo da autoridade fazendária.

Na realidade, a única menção da autoridade fiscal relacionada à aplicação da multa em tal percentual é no sentido de que a Sra. Vivian Cristina Vasconcelos Barbosa, apesar de ter atendido a intimação de outubro de 2002, deixou de fazê-lo com relação à intimação de abril de 2003 (fl.29). Com a devida vênia, há uma contradição insuperável. Se a própria fiscalização concluiu que o Sr. René Pimentel procedeu à alteração contratual para resumir o quadro societário a verdadeiros “laranjas”, a falta de atendimento de intimação dirigida a alguma destas pessoas não implica em penalidade à pessoa jurídica cuja existência, salvo prova em contrário, era desconhecida dos sócios formais. Em outros termos, a sociedade não pode responder por atos de terceiros que lhe são de fato estranhos.

(...)

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 é aparentemente sustentado pela previsão do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, senão vejamos:

§ 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.

Todavia, não merece prosperar tal fundamento no caso concreto. Aliás, como bem apontou a i.Conselheira Relatora, há, inclusive, entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal contrário aos argumentos da recorrente (Súmula STF 473). Mas este não é o único fundamento para o descabimento de sua reivindicação. 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.⁶

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.

⁶ (Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (Comentários... Op. Cit. p. 56.)

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação⁷, 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 direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares.⁸ 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*.⁹ 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.¹⁰ 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

⁷ (TARUFFO, Michele. La prova dei fatti giuridice. Milão: Giufrè, 1992. p.56)

⁸ (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).)

⁹ (Manual de Processo Civil. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.).

¹⁰ (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.)

Verdade substancial. ¹¹Paulo 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. ¹²

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.¹³ 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;

¹¹ (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.

¹² (BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.)

¹³ (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.)

IV após exaurida a esfera administrativa.

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

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

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

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

Há uma clara antinomia em relação ao disposto no artigo 17 do decreto-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.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei