



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13558.000598/2005-03
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.953 – 1ª Turma
Sessão de 6 de dezembro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CIA VIAÇÃO SUL BAHIANO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999

PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA. PRINCIPIO DA VERDADE MATERIAL.

O artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/72 deve ser interpretado com ressalvas, considerando a primazia da verdade real no processo administrativo. Se a autoridade tem o poder/dever de buscar a verdade no caso concreto, agindo de ofício (fundamentado no mesmo dispositivo legal - art. 18 - e subsidiariamente na Lei 9.784/99 e no CTN) não se pode afastar a prerrogativa do contribuinte de apresentar a verdade após a Impugnação em primeira instância, caso as autoridades não a encontrem sozinhas.

Toda a legislação administrativa, incluindo o RICARF, aponta para a observância do Princípio do Formalismo Moderado, da Verdade Material e o estrito respeito às questões de Ordem Pública, observado o caso concreto. Diante disso, o instituto da preclusão no processo administrativo não é absoluto.

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, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte Cia. Viação Sul Baiano contra o acórdão nº 1801-00.178, de 25 de janeiro de 2010, em que a Primeira Turma Especial do CARF negou provimento ao seu recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Preclui o direito do contribuinte de apresentar, em fase recursal, matéria não contestada na impugnação, em vista do disposto no art. 16, I, c/c o art. 17, ambos do Decreto nº 70.235/72, respeitando-se o princípio processual da dupla jurisdição.

A matéria em discussão nos autos diz respeito a auto de infração lavrado em 04/08/2005 para correção dos valores de saldo negativo de IRPJ e de prejuízo fiscal apurados, respectivamente, nos anos-calendário de 2000 e 2001, decorrentes da não adição, na apuração do lucro real, do valor de R\$ 46.106,10, relativo ao lucro inflacionário realizado em cada um desses períodos. O valor da adição não considerada nas DIPJ/2000 e DIPJ/2001 corresponde a 10% do saldo do lucro inflacionário acumulado e existente em 31.12.1995.

Com a ciência da autuação o contribuinte apresentou impugnação, na qual alegou, em síntese, que:

- os valores apurados pela fiscalização foram atingidos pela decadência;
- o auto de infração seria nulo, posto que o lucro inflacionário não constituiria aumento efetivo de riqueza;
- seria necessária a realização de perícia para comprovação dos fatos.

Em 03/07/2008, a decisão de 1ª instância julgou procedente em parte o lançamento efetuado, com base nos seguintes argumentos:

a) Em relação ao lucro inflacionário o prazo decadencial não pode ser contado a partir do exercício em que se deu o diferimento, mas a partir de cada exercício em que deva ser tributada sua realização, conforme já pacificado pela jurisprudência administrativa. Contudo, a própria decisão reconheceu de ofício a decadência do imposto de renda correspondente às parcelas do saldo do lucro inflacionário acumulado que deveriam ter sido oferecidas à tributação em cada exercício anterior alcançado pelo prazo decadencial e efetuou os respectivos ajustes no SAPLI (Acórdão nº 15-16.031);

b) O lucro inflacionário deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, com base nos arts 448 e 449 do RIR/99.

Inconformado com o provimento apenas parcial da impugnação, o contribuinte apresentou recurso voluntário, com a juntada de diversos documentos, sustentando que:

1. Como pode ser observado do extrato emitido pela fiscalização, relativo aos ajustes do lucro inflacionário de 1995 e 1996, não foram consideradas as realizações feitas pela Recorrente nos anos de 1995 e 1996, nos valores de R\$ 265.324,00 (1995 cisão parcial), R\$ 15.286,20 (1995 2º semestre) e R\$ 19.644,10 (1996 anual);

2. Sobre o lucro inflacionário realizado na cisão parcial ocorrida em junho de 1995, no valor de R\$ 265.324,00, por força do art. 452, do RIR/1999, operou-se em junho de 2000 a decadência do direito de exigir ajustes por eventuais diferenças no lucro inflacionário. Ressalta que, esse valor foi adicionado ao lucro real na DIPJ referente à cisão parcial, embora tenha sido classificado por lapso na linha 01, do Anexo 2 - Lucro Líquido do Período-base, quando deveria ter sido classificado na linha 02 - Lucro inflacionário realizado;

3. Por ser um lucro fictício, e não lucro real, não pode ser exigido imposto de renda da Recorrente quanto à parcela do lucro inflacionário, tal como está sendo feito por meio do AIIM combatido.

A decisão questionada apreciou os argumentos e concluiu pela improcedência do recurso voluntário, tendo o voto vencedor rejeitado a possibilidade de apresentação de documentos na fase recursal.

Com a ciência da decisão o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 380), por entender que o acórdão contrariou a jurisprudência deste Conselho ao considerar precluso o direito de apresentar documentos em instante posterior à impugnação. Para comprovar a divergência, citou os acórdãos paradigmas da 2ª Seção de Julgamento do CARF nº 920201.914, de 03/11/2011, e nº 240100.135, de 06/05/2009.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 444, que deu seguimento ao pleito do contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 450) com o objetivo de manter a decisão recorrida, com base na impossibilidade de juntada extemporânea de documentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso especial do contribuinte é conhecido nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 444, que lhe deu seguimento por ter sido comprovado o dissídio jurisprudencial acerca da matéria "possibilidade de juntada e apreciação de documentos em momento posterior à impugnação", cujo mérito passo a analisar.

A questão em debate se restringe, como visto, à possibilidade de se aceitar e analisar documentos juntados pelo contribuinte após a impugnação, ou seja, somente na fase recursal.

Convém ressaltar que este assunto já foi objeto de apreciação nas instâncias anteriores, pois quando do julgamento da impugnação a decisão da DRJ já havia negado tal possibilidade, conforme ementa a seguir reproduzida:

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que se refira a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Conforme relato do julgador de primeira instância, houve apenas, na impugnação, protesto geral pelo "*reconhecimento e a declaração do direito à apresentação de outros documentos, necessários ao deslinde da questão, reclamando, outrossim, pelo direito de produzir outras provas*" (fls.161 do vol.1).

Apesar da negativa, o contribuinte apresentou documentação nova juntamente com o recurso voluntário e o relator do voto vencido tomou por base essa documentação para dar provimento ao seu pleito, como consignado:

O Recorrente anexou à sua peça recursal cópia da DIPJ/1995 (cisão parcial), DIPJ/1996 e DIPJ/1997 (fls. 137 a 205), bem como cópia da parte A e B, do LALUR (fls. 206 a 214), com a escrituração do controle do lucro inflacionário.

Todavia, o voto vencedor considerou em sentido contrário, como se extrai do seguinte trecho:

*Isto porque, apesar de considerar a existência e aplicação do princípio da instrumentalidade e da verdade material, tenho que, **no presente caso, os mesmos não são aplicáveis**, posto que era dever do contribuinte apresentar os documentos que resguardem seu direito no momento da impugnação, sob pena de supressão de instância.*

No caso em comento, o contribuinte detinha meios de apresentar tais elementos desde o procedimento fiscalizatório, ou mesmo durante o prazo para oferecimento de impugnação, quedando-se, contudo, inerte.

Louvando-se do princípio do duplo grau de jurisdição, tem-se precluso o direito do contribuinte em contestar em sede de recurso voluntário o que não suscitado ou apresentado na impugnação, sendo defeso a esse órgão colegiado apreciar matéria que não constou da lide quando do julgamento em instância inferior.

Não há como fugir do mandamento da norma que é expressa, mormente o artigo 16, § 4º, do Decreto n° 70.235/72, o qual estabelece como regra geral para efeito de preclusão, que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação. (grifou-se)

Sem reparos o acórdão recorrido.

termos: O art. 16, §4º e §5º, do Decreto n° 70.235/72, trata da matéria nos seguintes

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.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (grifou-se)

Com base nos dispositivos acima entendo que não compete a este Conselho manifestar-se sobre os documentos apresentados pelo contribuinte apenas na fase recursal, pois estes devem ser considerados intempestivos.

Isso porque a preclusão temporal para a apresentação de provas pode ser superada apenas quando demonstrada a ocorrência de uma das hipóteses excepcionais previstas no §4º do art. 16 do PAF, acima transcrito.

Embora a apresentação de provas em momento posterior ao da impugnação possa eventualmente ser aceita, em razão do mencionado dispositivo legal, tal medida deve ser

adotada com parcimônia, apenas nos casos de impossibilidade ou extrema dificuldade de produção ou apresentação das informações à época da impugnação.

Tendo em vista que as hipóteses de flexibilização são excepcionais, elas, por certo, não se aplicam ao caso dos autos, uma vez que os documentos trazidos ao processo juntamente com o recurso voluntário constituem-se simplesmente de livros (LALUR) e registros contábeis do próprio contribuinte, considerados como de escrituração obrigatória pela legislação de regência.

Nesse contexto, imagina-se que tais documentos devam ser contemporâneos aos fatos que descrevem, de sorte que inexistente qualquer motivo que justifique a sua apresentação tardia, somente muitos anos depois da impugnação. Também não se vislumbra, no caso, qualquer empecilho ou dificuldade de apresentar a referida documentação, inclusive, já na época da fiscalização.

Por essas razões, entendo que não merece reparos o acórdão recorrido, que reconheceu como preclusa tal possibilidade, cabendo considerar, ainda, que eventual análise nesta fase de recurso especial implicaria clara supressão de instância.

Conclusão

Diante disso, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

Com todo o respeito, ousou discordar do posicionamento da i. Colega Conselheira Relatora quanto à aplicação da preclusão no presente caso.

Entendo que aqui não se aplicaria o instituto pois, diferentemente do que assentou o acórdão recorrido ao dar prioridade para o princípio da dupla jurisdição em detrimento ao princípio da verdade material, entendo que, na realidade, é este que deve prevalecer.

O acórdão recorrido, em seu voto vencedor, utiliza como argumento para aplicar a preclusão ao caso concreto o artigo 16, §4º, *caput*, do Decreto nº 70.235/72, que diz: “*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (...)*”. Fundamentando tal argumento, ainda consta no mencionado voto condutor que o contribuinte detinha meios de apresentar as provas documentais desde o procedimento fiscalizatório, ou mesmo, na impugnação, porém nada fez.

Contudo, entendo que deve imperar o princípio da verdade material no presente caso, pois, o voto vencido do acórdão recorrido, que não entendia pela preclusão, mas também pela incidência do citado princípio, ao admitir as provas documentais apresentadas pelo contribuinte extemporaneamente, percebeu que elas teriam o condão de modificar o decidido pela DRJ. Um exemplo que confirma tal constatação aparece na e-folha 375, do voto vencido.

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

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

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

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 traga 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;
- III - por quem não seja legitimado;

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 Princiologógico 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 admitindo que o recurso pudesse ser não conhecido, este conselho de forma alguma está impedido de analisar livremente o tema, coincidente ou não com o argumento trazido no recurso.

Mesmo assim, o Decreto 70.235/72 prevê em seu art. 18 que a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Ora, se a autoridade pode, de ofício, requerer diligências em qualquer momento do processo para em qualquer momento do processo receber as informações necessárias, por que o contribuinte (ou o fisco) também não pode fazê-lo a qualquer tempo?

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, repita-se: 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!!

Importante lembra ainda do teor do artigo 145 do CTN, que prevê:

"O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

Extrai-se daí que o lançamento não termina na autuação, mas sim no trânsito em julgado do processo administrativo fiscal e, portanto, até lá, este Conselho tem o dever legal de efetuar o seu controle de legalidade, de ofício, se necessário.

Outra questão que reforça meu entendimento, é a questão das chamadas "questões de ordem pública".

Tanto no âmbito administrativo como no judicial, são freqüentes decisões de orgaos julgadores dos mais diversos, reconhecendo *de oficio* questões de ordem pública.

Veja-se, por exemplo, julgado do Superior Tribunal de Justiça, nesse sentido:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSUAL CIVIL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO EXPRESSO DO AUTOR DA DEMANDA. MATÉRIA DE **ORDEM PÚBLICA**. PRONUNCIAMENTO JUDICIAL DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. JULGAMENTO *EXTRA* OU *ULTRA PETITA*. INOCORRÊNCIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. TRIBUTÁRIO. ARTIGO 3º, DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.002.932/SP).

1. A correção monetária é matéria de ordem pública, integrando o pedido de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo juiz ou tribunal, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão judicial (Precedentes do STJ: AgRg no REsp 895.102/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15.10.2009, DJe 23.10.2009; REsp 1.023.763/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.06.2009, DJe 23.06.2009; AgRg no REsp 841.942/RJ, Rel. Ministro Luiz

Fux, Primeira Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 16.06.2008; AgRg no Ag 958.978/RJ, Rel. Ministro Aldir Passarinho Júnior, Quarta Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 16.06.2008; EDcl no REsp 1.004.556/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 05.05.2009, DJe 15.05.2009; AgRg no Ag 1.089.985/BA, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 19.03.2009, DJe 13.04.2009; AgRg na MC 14.046/RJ, Rel. Ministra Nancy Andrichi, Terceira Turma, julgado em 24.06.2008, DJe 05.08.2008; REsp 724.602/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21.08.2007, DJ 31.08.2007; REsp 726.903/CE, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 10.04.2007, DJ 25.04.2007; e AgRg no REsp 729.068/RS, Rel. Ministro Castro Filho, Terceira Turma, julgado em 02.08.2005, DJ 05.09.2005).

2. É que: "A regra da congruência (ou correlação) entre pedido e sentença (CPC, 128 e 460) é decorrência do princípio dispositivo. Quando o juiz tiver de decidir independentemente de pedido da parte ou interessado, o que ocorre, por exemplo, com as matérias de ordem pública, não incide a regra da congruência. Isso quer significar que não haverá julgamento extra, infra ou ultra petita quando o juiz ou tribunal pronunciar-se de ofício sobre referidas matérias de ordem pública. Alguns exemplos de matérias de ordem pública: a) substanciais: cláusulas contratuais abusivas (CDC, 1º e 51); cláusulas gerais (CC 2035 par. ún) da função social do contrato (CC 421), da função social da propriedade (CF art. 5º XXIII e 170 III e CC 1228, § 1º), da função social da empresa (CF 170; CC 421 e 981) e da boa-fé objetiva (CC 422); simulação de ato ou negócio jurídico (CC 166, VII e 167); b) processuais: condições da ação e pressupostos processuais (CPC 3º, 267, IV e V; 267, § 3º; 301, X; 30, § 4º); incompetência absoluta (CPC 113, § 2º); impedimento do juiz (CPC 134 e 136); preliminares alegáveis na contestação (CPC 301 e § 4º); pedido implícito de juros legais (CPC 293), juros de mora (CPC 219) e de correção monetária (L 6899/81; TRF-4ª 53); juízo de admissibilidade dos recursos (CPC 518, § 1º (...))" (Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery, in "Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante", 10ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, pág. 669).

(REsp 1112524/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, CORTE ESPECIAL, julgado em 01/09/2010, DJe 30/09/2010)

Diante disso, pergunto: tratando-se o tributo de prestação pecuniária compulsória, *ex lege*, e cobrada mediante atividade plenamente VINCULADA, o que em matéria tributária é de "ordem privada"? A única resposta que entendo válida é: Nenhuma. Isto é: tudo em matéria tributária é de ordem pública e possibilita sim ao julgador, em qualquer esfera, decidir matérias *ex officio*.

Em conclusão, entendo que o julgador, ainda não conhecendo do recurso, não tem obrigação de analisar todos os itens de defesa manejados no mesmo, mas tem obrigação de verificar a legalidade do lançamento por sua livre averiguação, evitando - evidentemente - a supressão de instância, considerados os limites da matéria posta em julgamento.

Os únicos limites possíveis são os constitucionais. Quais sejam: Prescrição, Decadência, Coisa Julgada ou o Tempo Razoável do processo.

Lembro que esse exame não está sendo feito aqui, em sede Especial... já foi feito na instância ordinária, incontestavelmente competente para o reexame ou o exame de provas.

Finalmente, apenas para ilustrar, veja-se quais são as funções e objetivos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, estampadas nas dependências do próprio órgão:



Diante do exposto, ilustres conselheiros, voto pela não aplicação da preclusão no caso concreto e, conseqüentemente o provimento do presente Recurso Especial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei