



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS – CCJP**

CAROLINA ALVES DE OLIVEIRA ROCHA

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

RIO DE JANEIRO

2014

CAROLINA ALVES DE OLIVEIRA ROCHA

2010.1.361.034

**PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Escola de Ciências Jurídicas da Universidade
Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO)
como requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Frana Elizabeth Mendes

RIO DE JANEIRO

2014

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o princípio da verdade material e sua aplicação no processo administrativo tributário, evidenciando sua relação com diversos outros princípios que baseiam tanto o direito material quanto o direito processual tributário. Partindo de análise da doutrina, da legislação e da jurisprudência, busca-se trabalhar com as peculiaridades do processo administrativo, em especial no tocante ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tribunal administrativo responsável pelo julgamento dos tributos federais em segunda instância. Trata-se de via eletiva e relativamente célere na promoção da solução dos conflitos envolvendo Fisco e contribuintes. Discute-se, assim, a importância da aplicação do princípio da verdade material na busca por uma solução justa e eficaz em sede administrativa. Discorre-se sobre as questões processuais administrativas e sobre a aplicação da verdade material ao processo tributário, confrontando as tradicionais visões de verdade formal e verdade material, atreladas tradicionalmente ao processo civil e penal, respectivamente. Aborda-se também o lançamento tributário como ato administrativo, passível de controle de ofício, pela própria Administração Pública, ou em sede de discussão administrativa ou judicial, percebendo a busca pela verdade como forma auxiliar de controle da legalidade e veracidade do lançamento. Por fim, discute-se os limites processuais impostos para a apresentação da fatos e argumentos pelas partes e sua possível relativização em face da busca da verdade real.

Palavras-chave: Verdade material, processo administrativo, direito tributário

ABSTRACT

This present article aims to analyze the Principle of Truth Material and its application in the tax administrative process, showing their relationship with several other principles underlying both the substantive law and the procedural tax law. Starting with review of the literature, legislation and case law, we seek to work with the peculiarities of the administrative process , especially with regard to the “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais” (CARF), administrative tribunal responsible for the prosecution of federal taxes in the second instance . It is relatively fast and elective pathway in promoting the resolution of disputes involving tax authorities and taxpayers . Thus, we discuss the importance of applying the Principle of Truth Material in the search for a fair and effective solution administratively. This paper analyzes the administrative and procedural issues about the application of materials to the true tax proceeding , confronting traditional views of formal truth and material truth , traditionally linked to the civil and criminal procedure respectively. Also discusses the tax - launch as administrative act subject to the control by the public administration itself , or administrative or judicial office of discussion, realizing the search for truth as an auxiliary control of legality and veracity of the release form . Finally, we discuss the procedure for filing taxes limits the facts and arguments of the parties and their possible relativization face in search of the real truth .

Key words : Truth material , administrative process , tax law.

SUMÁRIO

RESUMO.....	3
ABSTRACT.....	4
SUMÁRIO.....	5
INTRODUÇÃO.....	6
1 – VERDADE MATERIAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	
1.1. Breves Apontamentos sobre Princípios.....	9
1.2– Princípio da Verdade Material.....	11
1.3– Princípio da Legalidade.....	14
1.4– Princípio da Segurança Jurídica.....	17
1.5. Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa.....	18
1.6 – Princípio da Oficialidade.....	21
2– VERDADE MATERIAL À LUZ DO DIREITO PROCESSUAL E ADMINISTRATIVO	
2.1. Aspectos processuais civis e penais.....	23
2.2.Aspectos processuais administrativos.....	29
3 – VERDADE MATERIAL À LUZ DO CONTROLE DO ATO ADMINISTRATIVO	
3.1. Ato administrativo: conceitos e características.....	34
3.2. Lançamento como ato administrativo.....	36
3.3. A questão do erro no lançamento.....	40
4 – VERDADE MATERIAL À LUZ DA PRECLUSÃO	
4.1. Conceito de Prova.....	48
4.2. A produção de provas pela Fazenda Pública e pelo contribuinte: breve discussão sobre a prova pericial.....	50
4.3. O instituto da preclusão.....	53
5. CONCLUSÃO.....	62
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	65

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de Conclusão de Curso aborda a questão do princípio da verdade material e suas implicações no processo administrativo tributário.

Não se deve confundir verdade material com verdade ideal, aquela que refletiria fielmente os fatos dentro do processo. O conceito de verdade material está mais ligado à forma e aos limites processuais impostos na dinâmica de persecução da verdade.

O processo administrativo tributário é dotado de diversas peculiaridades em relação ao processo judicial. Em relação à legislação de regência, o processo administrativo fiscal, em âmbito federal, se baseia no Código de Processo Civil, bem como na Lei 9.784/1999, que rege o processo administrativo em geral e no Decreto 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal. Tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 222/2013, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo tributário.

Estruturalmente no processo administrativo contencioso tributário, as decisões podem ser proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no julgamento de matérias tocantes a tributos federais. Também temos os Conselhos de Contribuintes estaduais e municipais, para julgamento dos tributos de seus respectivos âmbitos de competência.

Neste trabalho, optou-se pela análise dos recentes julgamentos do CARF (em especial do último ano), investigando a aplicação da verdade material por este tribunal, muito embora também se recorra a julgamentos mais antigos do próprio CARF ou mesmo do Poder Judiciário, quando necessário.

Os tribunais administrativos tem importante papel em nosso atual sistema jurídico-normativo. Entende-se que a jurisdição não comporta divisões, pois se trata de expressão do poder soberano do Estado¹, sendo o seu exercício constitucionalmente atribuído ao Poder Judiciário. Assim, salvo algumas exceções (como o julgamento do Presidente da República pelo Senado Federal quanto aos crimes de responsabilidade), podemos dizer que o Brasil adotou o modelo de jurisdição una.

¹ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 27ª edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2011. p. 160.

Nesse modelo, o contencioso administrativo não se veste de caráter de definitividade, significando mais uma tutela administrativa do exercício da função pública. Os julgamentos administrativos se sujeitam, portanto, à revisão pelo Judiciário, não sendo capazes de gerar coisa julgada material.

Nesse sentido, o princípio da verdade material surge como importante ferramenta para promover um resultado mais justo e conforme as regras e princípios que pautam tanto os direitos materiais quanto os processuais, tanto do contribuinte quanto da Fazenda Pública. Isso porque, mesmo que o contribuinte possa se valer do Judiciário caso não obtenha êxito no processo administrativo, possui mais uma ferramenta no exercício de seus direitos, podendo discutir o débito tributário em ambas as esferas. Para a Administração Pública, por sua vez, o processo administrativo funciona como mais um mecanismo de revisão de seus atos administrativos, em especial, o lançamento tributário.

Os valores de segurança jurídica, equidade, o direito ao contraditório, ampla defesa e o devido processo legal se relacionam intimamente à verdade material. Nesse sentido, deve-se buscar o regular andamento do processo, com vistas à pacificação da relação jurídica traduzida na lide, da forma o mais próxima possível ao valor de justiça.

Questões processuais, como o instituto da preclusão, devem, portanto, ser analisadas com cautela, sob pena de se impor o excessivo apego às formas instrumentais em detrimento do direito material.

A partir da análise da doutrina e jurisprudência sobre o tema, este trabalho foi estruturado em quatro capítulos. O primeiro capítulo trata dos princípios de direito tributário, nos quais se inclui o princípio da verdade material. Partindo de uma análise teórica sobre os princípios será feita a correlação entre a verdade material e os princípios da legalidade, segurança jurídica, contraditório, ampla defesa e oficialidade.

No segundo capítulo será abordada a tradicional distinção, hoje mitigada, entre as ideias de verdade formal e verdade material, a primeira originalmente atrelada ao processo civil e a segunda ao processo penal. Analisa também questões relativas ao processo administrativo, calcado no direito de petição, a relevância da aplicação da verdade material no processo administrativo tributário.

O terceiro capítulo, ao partir da definição de ato administrativo e das características do lançamento tributário trata da verdade material como mecanismo auxiliar no controle do

ato administrativo lançamento.

Por fim o último capítulo aborda o conceito de prova e sua relevância para que se chegue a um resultado processual o mais próximo da verdade buscada, discutindo em especial a questão do indeferimento de produção de provas e a preclusão desse direito.

1 – VERDADE MATERIAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1. Breves Apontamentos sobre Princípios

A Constituição Federal é a Lei suprema de nosso ordenamento jurídico, funcionando como fonte de produção jurídica ao condicionar a criação e interpretação de outras normas. Em decorrência da supremacia constitucional, temos que as normas infraconstitucionais não poderão ser aplicadas se incompatíveis com as regras ou princípios, expressos ou implícitos, que formam o bloco constitucional. O crescente movimento de constitucionalização dos diversos ramos do direito, seja material ou processual, e aqui especificamente, no caso do processo tributário, torna premente a necessidade de uma análise mais aprofundada de seus princípios norteadores, em especial aqui, do princípio da verdade material.

Roque Carrazza sintetiza a ideia de princípio como ponto de partida, alicerce de qualquer ciência, ocupando patamar privilegiado em seu campo de conhecimento e possuindo o papel de facilitador da compreensão ou demonstração de algo. No âmbito jurídico, à luz do constitucionalismo moderno, o princípio se caracteriza por um enunciado lógico, seja implícito ou explícito, mas sempre geral, que vincula o entendimento e aplicação das normas jurídicas a ele ligadas. Assim, a desobediência a um princípio traz consequências mais danosas ao sistema jurídico que a desobediência de uma regra, ainda que ambos constitucionais, por serem os princípios os pontos de apoio normativos para a interpretação e aplicação do direito².

José Gomes Canotilho aponta que regras e princípios são duas espécies distintas de normas. Enquanto as regras se caracterizam por reduzido grau de abstração e capacidade de aplicação direta ao caso concreto, mediante subsunção, os princípios são dotados de maior abstração e generalidade, apontando direções e valores, sendo imprescindíveis mediações concretizadoras, pelo Estado-juiz ou pelo poder legislativo, para sua aplicabilidade prática. Os princípios se aproximam, portanto, da ideia de direito/justiça, enquanto as regras são normas

2 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013. p. 43 -48.

vinculativas, com conteúdo funcional. Por fim, os princípios constituem a *ratio* das regras jurídicas e, por essa razão, desempenham uma função normogénica, cimentando o sistema constitucional³.

Por serem dotados de carácter mais genérico e abstrato, é plenamente possível que os princípios interfiram uns nos outros ou mesmo que acabem apontando para direções diversas no caso concreto.

Como todos os princípios possuem o mesmo valor jurídico (não há entre eles um escalonamento), não é possível eleger em abstrato aquele considerado o mais adequado. Havendo conflito entre os princípios, é necessário se analisar a dimensão de peso que cada princípio assume na situação específica, ideia trazida por Ronald Dworkin. Ao contrário das normas, que são aplicadas, por subsunção, em sua inteireza ou afastadas, os princípios devem ser ponderados, à luz da importância ou do peso relativo de cada um no caso concreto. Ou seja, são mandados de otimização, como defende Robert Alexy, ordenando a realização de algo, mas podendo ser cumpridos em graus diferentes, na maior intensidade possível, na medida dos demais elementos fáctico-jurídicos presentes no caso concreto e também da dimensão dos princípios e regras opostos⁴.

A Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal em geral, dispõe em seu artigo 2º que:

A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No que toca ao direito processual tributário, temos uma série de princípios, que se aglutinam entre si, sendo partes de uma mesma engrenagem e interferindo uns nos outros, podendo estarem expressos no texto constitucional ou mesmo implícitos. Assim, o entendimento do princípio da verdade material e a afirmação de sua força no processo

3 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 167.

4 BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª edição. São paulo: Saraiva, 2010. p. 209.

administrativo tributário perpassa também pela análise de outros princípios, como o da legalidade, da segurança jurídica, da oficialidade e da ampla defesa e do contraditório e do devido processo legal, que serão a seguir analisados.

1.2– Princípio da Verdade Material

O processo administrativo tributário se pauta pelo princípio da verdade material ou verdade real, que se traduz na busca pela verdade incontestada ou a mais próxima possível da realidade. Tal princípio se assenta no próprio valor de justiça e na segurança jurídica, pois está em jogo a própria legalidade da tributação. Hodiernamente, nosso modelo de Estado não mais admite a imposição de uma série de exações de forma arbitrária, tendo evoluído no sentido de proteção da relação jurídica entre Fisco e contribuinte. Assim, a investigação pautada na busca da realidade, de forma imparcial, tem o condão de promover, em última instância, um Estado de Direito.

Recentemente, a aplicação desse princípio no âmbito do direito tributário tem evoluído até mesmo no sentido da descaracterização de meros erros formais ou procedimentais por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, como a informação de códigos equivocados ao Fisco. O propósito é que se atinja não meramente uma verdade processual, posta nos autos, mas aquela mais próxima do universo fático, como se verifica abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO, EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ERRO CNJ NA DECLARAÇÃO. PAGAMENTO EFETUADO TEMPESTIVAMENTE. REDARF. EXIGÊNCIA.

1. A embargante declarou de modo equivocado o tributo exigido, fato que ensejou a inscrição da dívida.
2. Não obstante o equívoco da contribuinte no preenchimento do DARF com indicação do CNPJ de outra empresa, penso que o erro formal não pode se sobrepor à verdade material

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Processo nº 0518323-46.2008.4.02.5101, Relator: Desembargador Federal José Ferreira Neves Neto, Quarta turma Especializada, Publicado em 09.12.2013).

TRIBUTÁRIO - PAGAMENTO DO TRIBUTO DENTRO DO PRAZO LEGAL - ERRO NO PREENCHIMENTO DO DARF - MULTA MORATÓRIA - EXCLUSÃO. A norma que comina sanção - penal ou administrativa - deve ser interpretada de acordo com a finalidade à qual se destina. No caso, a multa de mora aplicada pelo sistema informatizado da Receita Federal deve ser afastada, porque o simples erro cometido pelo contribuinte quando do preenchimento do DARF não pode se sobrepor ao fato, não contestado pela União, de que o pagamento do tributo se deu dentro do prazo legal. Prevalência da verdade material sobre a verdade formal e vedação ao enriquecimento ilícito do Fisco. Apelação da União e remessa necessária às quais se nega provimento.

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Processo nº 0002701-76.2011.4.02.5101, Relatora: Desembargadora Federal Letícia Mello, Quarta turma Especializada, Publicado em 31.07.2014)

Muito embora a ideia de verdade seja por demais relativa e subjetiva, devem ser empreendidos todos os esforços necessários para que o órgão julgador atinja a segurança máxima necessária, tendo largos poderes instrutórios, devendo buscar informações, sem se limitar às provas trazidas pelas partes aos autos.

Assim, a atuação dos órgãos administrativos de julgamento (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, no âmbito federal, e os Conselhos de Contribuintes estaduais e municipais) se baliza pelo poder-dever de investigação, tendo caráter inquisitório, se aproximando nesse ponto do processo penal, conforme será melhor aprofundado no próximo capítulo deste trabalho. Nesse sentido o artigo 29 do Decreto 70.235/1972, ao dispor sobre o processo administrativo tributário, estabelece que a autoridade julgadora pode determinar as diligências que considerar necessárias a fim de formar livremente sua convicção⁵.

Ao se optar pela discussão administrativa em matéria tributária, temos um confronto entre três verdades. A primeira delas é a verdade do Fisco, amparada no lançamento tributário. A segunda, é a verdade alegada pelo contribuinte, calcada nos mais diversos meios de provas por ele levantados. A terceira verdade, que é a prevalente, é a verdade do julgador. A partir da ampla defesa e do contraditório promovido entre as partes, e também da oficialidade e da legalidade, o julgador pode determinar a produção de provas complementares ou mesmo indeferir as diligências consideradas inúteis ou meramente protelatórias, nos termos do artigo

5 BRASIL, Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, Art. 29: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 29.08.2014.

130 do Código de Processo Civil⁶.

A verdade material está, portanto, intimamente relacionada a uma postura mais ativa do julgador, seja ele originário dos quadros do Poder Judiciário ou mesmo dos órgãos administrativos de julgamento do Poder Executivo. A valoração das provas e das verdades apresentadas pelas partes deve ocorrer conforme o livre convencimento motivado do julgador, de forma transparente e objetiva.

Em se tratando de processo administrativo, a verdade material é inclusive caminho para se alcançar a imparcialidade no julgamento. Isso porque, no processo administrativo, a Administração pública tem duplo papel, atuando como parte interessada e como julgadora. Enquanto julgadora, deve se abster de uma conduta parcial, devendo perquirir novas provas, além daquelas já apresentadas pela própria Administração enquanto parte, quando necessárias para o atingimento de uma verdade neutra, consoante com o universo fático, além de não obstar o exercício do direito de defesa pelo contribuinte, no sentido de promover a defesa, a qualquer custo, da Fazenda Pública.

A doutrina mais recente tem afirmado que, embora o princípio da verdade material não esteja expresso no texto constitucional, trata-se de um princípio constitucional implícito, com esteio no devido processo legal, previsto no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Isso porque o devido processo legal é o princípio basilar do processo civil (e, por conseguinte, do processo tributário, que se vale dos princípios e procedimentos do Direito Processual Civil), buscando não apenas a prestação jurisdicional, mas a justa prestação da jurisdição. Não se pode falar em devido processo legal sem que tenha sido perseguida a verdade material, e não meramente a verdade formal. Ao se conformar com a verdade formal, o órgão julgador pode até dizer o Direito, mas não contempla o acesso à justiça em sua essência e universalidade, uma vez que só alcançando a efetiva e justa jurisdição, através da verdade material, que o cidadão tem em suas mãos as garantias tão caras à Constituição

6 BRASIL, Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil), Art. 130: “Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução do processo, indeferindo as diligências inúteis ou meramente protelatórias”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm. Acesso em: 29.08.2014.

Federal⁷.

1.3 – Princípio da Legalidade

O princípio constitucional da legalidade tributária, previsto no artigo 150, I da Carta Magna, se constitui em verdadeira garantia ao contribuinte, ao dispor que nenhum tributo será criado nem majorado sem que previamente estabelecido em lei⁸. Isso significa que qualquer tributação não deve ser instituída apenas *com base* na lei, mas vai além, sendo necessário que seja instituído ou majorado diretamente *pela* lei, não se admitindo que o Executivo crie ou majore tributos, de forma geral⁹ (muito embora em alguns casos seja permitido ao executivo alterar as alíquotas de alguns impostos por decreto, mas sempre dentro dos limites legais).

Ao estabelecer a necessidade de tipificação para tributação, nosso ordenamento jurídico trouxe uma forma de impedir que o poder de império do Estado seja exercido de forma arbitrária sobre a propriedade provada, visando, em última instância, à satisfação do Fisco, porém com proteção do contribuinte.

O princípio da legalidade tributária se correlaciona ao princípio da legalidade geral, uma vez que apenas a lei pode compelir alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, nos termos do artigo 5º, II, da Constituição Federal de 1988.

A legalidade, assim, se presta à promoção da segurança nas relações entre contribuinte e fisco, na medida que essas relações devem ser totalmente disciplinadas em lei, obrigando sujeito ativo e passivo da relação tributária, através de mútuos direitos e deveres (como prazos ou a observância de requisitos formais para o lançamento tributário). Trata-se de uma relação pactuada, uma vez que, por ser a lei manifestação da vontade do povo, o fato de os tributos (e das obrigações dele decorrentes) serem instituídos em lei significa que foram

7 BRIÃO, Roberta Fussieger. **Os poderes instrutórios do juiz e a busca da verdade real no processo civil moderno.** Disponível em:

<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/PODERES%20INSTRUTORIOS%20DO%20JUIZ%20E%20A%20BUSCA%20DA%20VERDADE%20REAL%20-%20Roberta%20Fussieger%20Brião.pdf>. Acesso em: 29.08.2014.

8 BRASIL, Constituição Federal de 1988, Art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 29.08.2014.

9 CARRAZZA. *Op cit.* p. 276.

consentidos pelo povo/contribuintes¹⁰.

Dessa forma, temos que a Administração Pública, incluindo aqui a tributária, deve agir em conformidade com a lei, que baliza seus limites de atuação, não cabendo à administração tributária agir de forma indiscriminada ou arbitrária em relação ao contribuinte, seja em relação à instituição de um tributo, seu lançamento ou mesmo sua revisão e julgamento.

Para que um lançamento tributário seja perfeito e exigível, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas) devem ser erigidos pela lei, de forma abstrata, em um primeiro momento.

Por ocasião do lançamento, se faz necessário verificar, no caso concreto, os requisitos estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), a saber: a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do montante devido a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, a propositura da penalidade cabível. A ausência de um dos requisitos previstos no artigo 142 do CTN torna o ato viciado e, portanto, nulo. Nesse sentido, o CARF tem se manifestado:

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização.

Recurso Voluntário Provido.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 11634.000321/2010-54, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Relator: Marcelo Magalhães Peixoto. Publicado em 21.07.2014)

As instâncias julgadoras no processo administrativo ao serem provocadas pelos contribuintes tem função de verificar a legalidade do ato impugnado, funcionando como verdadeira garantia formal de que a tributação está se dando de acordo com a legislação em

10 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012. p. 34.

matéria tributária. A legalidade impede que o contribuinte seja condenado por presunções e indícios. E nesse sentido, temos a verdade material como instrumento da perquirição da legalidade do lançamento/autuação.

A administração pública deve, portanto, se vestir de imparcialidade ao exercer o controle de seus próprios atos, devendo agir conforme a lei e o Direito, visando a satisfação do interesse público, nos termos do artigo 2º, parágrafo único, I, VI, IX e X, da Lei 9.784/1999¹¹.

As exigências formais do processo administrativo, nesse sentido, não podem servir de óbice para que se atinja a verdade, impondo-se ao julgador a análise das provas apresentadas. Nesse sentido:

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO A comprovação do alegado pelo contribuinte, nos termos do Regulamento do Imposto sobre a Renda, deve ser considerada pelo julgador administrativo em sua decisão, em face de sua vinculação com o princípio da legalidade do lançamento tributário, consubstanciado pelo princípio da verdade material que vige no processo administrativo tributário.

Recurso Voluntário Provido.

(CARF, Processo nº 10730.006662/200787, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relatora: Maria Cleci Coti Martins. Publicado em: 13.08.2014)

Assim, a verdade material serve de escopo ao julgador para que este confronte as verdades apresentadas no auto para que se afigure se a Administração tributária, enquanto parte, agiu nos conformes da legalidade. Caso se constate o oposto, após o devido processo, no qual o julgador tem papel de inquisidor, o ato deverá ser anulado pela própria Administração.

11 BRASIL, Lei 9.784 de 29 de janeiro de 1999. Art 2º, Parágrafo único. “Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior aquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio”.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 29.08.2014.

1.4 – Princípio da Segurança Jurídica

Nosso ordenamento jurídico, ao dispor sobre a matéria tributária, estipulou diversos direitos e deveres dos sujeitos ativo e passivo, acabando por criar o que se convencionou chamar de “estatuto do contribuinte”. Dentro de um Estado democrático de Direito, é inconcebível que a arrecadação fiscal ocorra de forma abusiva, em desrespeito à legalidade e aos mais diversos direitos e garantias do contribuinte (incluindo aqui a propriedade, a livre iniciativa e a proteção à atividade empresarial, por exemplo). É necessário que se confira ao contribuinte um grau de segurança nessa relação. O princípio da segurança jurídica se associa intimamente à estabilidade e previsibilidade do direito, devendo ser levado em consideração, tanto na elaboração de leis, atos administrativos *lato sensu* e também pelas decisões judiciais¹².

Paulo de Barros Carvalho afirma que a segurança jurídica é um *sobreprincípio*. Para o autor, existe uma hierarquia de valores jurídicos, estando a segurança jurídica em posição de proeminência, dada sua extrema importância. O *sobreprincípio* da segurança jurídica se efetiva mediante a aplicação de diversos outros princípios, como legalidade, anterioridade e igualdade, todos estes agindo no sentido de operacionalizar a segurança. Contudo, caso os órgãos a quem compete a efetivação dos princípios tributários não o garantam, estes acabam por se tornar letra morta, necessitando, para que sejam eficazes, dos mecanismos processuais de recomposição. Muito embora o autor se refira expressamente ao Poder Judiciário atuando na recomposição da efetividade da segurança jurídica¹³, é possível vislumbrar esse papel também no exercício do processo administrativo.

O controle do ato administrativo efetuado no âmbito dos tribunais administrativos fiscais é capaz de proporcionar a estabilidade e a segurança jurídica, ao exterminar do mundo jurídico, os atos eivados de vícios, conforme preceitua a Súmula 473, do STF¹⁴. E nesse

12 CARRAZZA. *Op.cit.* p.471.

13 CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, nº 16, maio-junho-julho-agosto, 2007. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/princ_seguranca_juridica_pbc.pdf. Acesso em: 30.08.2014.

14 BRASIL, Súmula 473, Supremo Tribunal Federal: “Administração Pública - Anulação ou Revogação dos Seus Próprios Atos. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam 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.”. Disponível em: http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0473.htm. Acesso em:

sentido, cabe ao julgador buscar colher o máximo de provas possíveis a fim de rever o ato, para, no caso de emitir um juízo favorável à sua procedência, este esteja amparado na certeza de que foi elaborado em conformidade com o Direito.

A segurança dos direitos dos contribuintes e do Estado deve ser perseguida pela Administração Pública, em homenagem à legalidade e à boa-fé. É justamente pelo fato de o processo administrativo ter correspondência com o ideal da revisibilidade do atos administrativos que se torna a via ideal para atingir esse propósito¹⁵, sem a necessidade imediata que se afogue, ainda mais, o Poder Judiciário.

Muito embora seja uma via eletiva, uma vez que o contribuinte sempre pode optar por discutir o débito diretamente no Judiciário (o que importa em renúncia ou desistência da discussão administrativa, nos termos do artigo 87 do Decreto 7.574/2011¹⁶), o processo administrativo funciona como mais uma forma de controle, assegurando que o contribuinte só terá seu patrimônio afetado pelos atos administrativos fiscais após realizada sua revisão, cerceada pelo princípio da verdade material.

Destaque-se que o recurso administrativo é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, enquanto que a impugnação em sede judicial somente terá efeito suspensivo no caso de concessão de liminar, nos termos do inciso IV do artigo 151 do CTN.

1.5. Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa

A Constituição Federal de 1988 assegura em seu artigo 5º, LV o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, tanto no processo judicial quanto no processo administrativo.

30.08.2014.

15 MENDONÇA, Mauritânia Elvira de Sousa. **Processo administrativo fiscal: alguns aspectos importantes.** Disponível em [\[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12252&revista_caderno=26\]](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12252&revista_caderno=26). Acesso em 30.08.2014.

16 BRASIL, Decreto 7.574 de 29 de setembro de 2011, Artigo 87: “A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. No mesmo sentido, artigo 38, caput e parágrafo único da Lei 6.830/1980. Acesso em: 30.08.2014.

O significado desse direito fundamental vai além de um aspecto meramente procedimental, de simplesmente garantir às partes a manifestação no processo, mas visa assegurar a tutela jurídica em sua essência. A pretensão à tutela jurídica protegida pelo artigo 5º, LV, Da Constituição de 1988 abarca, portanto, o direito de manifestação das partes, o direito das partes à informação, a ser fornecida pelo órgão julgador, dos atos praticados no curso do processo, bem como o direito de as partes terem seus argumentos considerados pelo julgador, exigindo-se, nesse último aspecto, capacidade de apreensão e isenção de ânimo do julgador ao exercer sua análise.¹⁷

Da mesma forma, dispôs o legislador infralegal, ao consagrar o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo, conforme artigo 2º da Lei 9.784/1999, bem como a devida “observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados” e a “garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio”, protegidos no incisos VIII e X do mesmo artigo, respectivamente.

No processo administrativo fiscal, a impugnação da exigência tributária instaura a fase litigiosa do procedimento, nos termos do artigo 14 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972. A garantia da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo tributário significa que as partes devem poder se manifestar livremente, obedecendo apenas aos limites impostos pelo próprio ordenamento jurídico.

A efetivação plena desses direitos confere ao contribuinte uma segurança de maior imparcialidade do órgão julgador (a própria Administração pública), que deve se despir de sua qualidade de parte interessada para investigar, determinando a produção de provas e analisando cada um dos argumentos trazidos pela parte no sentido de formar seu convencimento motivado na busca pela verdade real.

Muito embora os aspectos procedimentais do processo administrativo fiscal e o momento de produção de provas serão melhor analisados nos próximos capítulos, aqui é possível já apontar para que o excessivo rigor processual não pode se opor ao exercício da ampla defesa, do contraditório e da verdade material, sob pena de se limitar o direito material da parte lesada, tanto no processo judicial quanto no processo administrativo. Nesse sentido:

17 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 493-494.

(...) Em outros julgados já me posicionei no sentido de que o formalismo processual administrativo não pode se sobrepor à verdade material (...) deve-se ter em mente que as regras processuais são adjetivas, funcionando como instrumento para a solução dos casos concretos levados à apreciação, tanto pelo Poder Judiciário, como pela Administração Pública.

Em consequência, visam as mesmas dar efetividade ao direito material, substancial, levando em conta o comando constitucional insculpido no artigo 5º, inciso XXXV, no sentido de que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, bem como a diretriz do inciso LV, ao asseverar que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Nesta esteira, embora reputando necessária a regra de direito adjetivo, não é crível que a mesma se sobreponha ao direito material, obstando a apreciação das razões expendidas pela parte.

Tal sistemática, caso procedente, significaria tornar inoperante e ineficaz o alcance da norma substantiva, por conta de um formalismo cujo objetivo seria dar real efetividade àquelas regras.

(Justiça Federal do Rio de Janeiro. Processo nº: 0511697-45.2007.4.02.5101. Juíza: Frana Elizabeth Mendes. Publicado em: 22.02.2011)

O próprio estabelecimento de um excessivo rigor processualístico, culminando com o óbice à apresentação dos argumentos e documentos pelas partes fulmina a dinâmica dialética, prejudicando uma solução justa e o mais próxima possível da verdade dos fatos. O artigo 59, II, do Decreto 70.235/1972 afirma que são nulos os despachos e decisões proferidos com cerceamento do direito de defesa. Isso significa que embora o julgador não tenha o dever de pormenorizar em sua decisão todos os dados trazidos pelas partes, tem o dever de considerá-los para a formação de seu livre convencimento, adentrando as questões essenciais para a solução da controvérsia.

A esse respeito, a jurisprudência do CARF tem evoluído recentemente no sentido de afirmar a necessidade de análise da matéria fática trazida pela parte em sua impugnação, em conjunto com o acervo probatório que lhe confere suporte, especialmente os pontos controvertidos:

IMPUGNAÇÃO. QUESTIONAMENTOS FÁTICOS SOBRE O LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO PELO ÓRGÃO JULGADOR. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Com ou sem a determinação de diligência fiscal, o órgão julgador deve enfrentar todos os pontos controvertidos definidos pela peça impugnatória, sob pena de cerceamento de defesa e ofensa ao devido processo legal.

Inteligência do art. 5º, LIV e LV, da CF; art. 142 do CTN; e arts. 14 a 18; 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72.

Anulada Decisão de Primeira Instância

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 16682.721000/201116, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator: Andre Luiz Mársico Lombardi. Publicado em 29.08.2014)

A decisão acima vem rompendo com uma corrente mais tradicional de julgamento no âmbito do CARF, que apresentava como causas de nulidade apenas aquelas previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: incompetência e preterição do direito de defesa, conforme se verifica em, por exemplo, Ac. 101-97135, rel. Valmir Sandri, sessão de 6/2/2009 e Ac. 192-00159, rel. Sidney Ferro Barros, sessão de 19/12/2008. A corrente mais moderna, apresentada supra, tem afirmado a nulidade também nos casos de o lançamento ser lavrado em desconformidade com o artigo 142 do CTN ou de o Auto de Infração não apresentar os requisitos formais previstos no artigo 10 do Decreto 70.235/1972¹⁸.

1.6 – Princípio da Oficialidade

De acordo com o princípio da oficialidade, a administração pública tem o poder-dever de impulsionar o andamento do processo, mesmo para além da manifestação das partes. Assim, a Administração Pública pode inaugurar o processo administrativo, ao contrário do que no ocorre no processo judicial, onde vigora o princípio da inércia da jurisdição.

Também é papel do julgador administrativo providenciar a produção de provas e demais atos necessários ao bom andamento do processo, como já afirmado anteriormente. Para tanto, não deve necessariamente se limitar aos argumentos e pedidos das partes (podendo por exemplo determinar diligências que ultrapassem o âmbito pedido), mas agir por impulso próprio, de forma a se auferir a verdade material.

Nesse sentido estabelece o artigo 18 do Decreto 70.235/1972 que a autoridade julgadora pode determinar, “de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar

18 AURÉLIO, Marco Meirelles. **Invalidades no Processo Administrativo Trinutário**. In: I Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010 / Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília : Edições Valentim, 2011.

prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine”¹⁹.

À Administração tributária cabe ainda o dever de celeridade, contribuindo para a pacificação da lide e para a paz social, de forma a atender o interesse público. Por exigência do interesse público, é necessário que o processo instaurado seja devidamente levado à termo, após seu andamento ser provocado pelas partes ou de ofício pela administração fazendária.

19 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 30.08.2014.

2 – VERDADE MATERIAL À LUZ DO DIREITO PROCESSUAL E ADMINISTRATIVO

2.1. Aspectos processuais civis e penais

A dicotomia entre a verdade formal e a verdade material, a primeira tradicionalmente atrelada ao Direito Processual Civil e a segunda ao Direito processual penal, é de fundamental importância para o entendimento da aplicação da verdade material ao processo administrativo tributário.

Na visão tradicional da verdade formal, quem dita a produção das provas e as alegações que, a princípio, basearão a decisão são as partes. O corolário desse mecanismo é o princípio dispositivo, segundo o qual as partes tem o poder de disposição em relação ao encaminhamento do processo. Dessa forma, ter-se-ia o juiz o mais imparcial possível, já que não faria nenhum juízo de conveniência, ou mesmo de necessidade sobre a instrução processual, sendo mero espectador no curso do processo, se limitando, ao final, a analisar o conjunto fático-jurídico posto a fim de formar o seu convencimento.

Muito embora o princípio do dispositivo não exista mais em nosso ordenamento em sua forma pura, podemos dizer que, de forma mitigada, foi adotado no atual Código de Processo Civil. Como já visto, conforme o princípio da oficialidade, cabe ao juiz promover o regular andamento do processo, após a propositura da ação pela parte autora, nos termos do artigo 262 do CPC²⁰. Ou seja é função da parte demandar, inaugurar o processo provocando a prestação jurisdicional (exceto em alguns casos de jurisdição voluntária), pelo princípio da inércia da jurisdição, cabendo ao juiz apenas após o ato inicial da parte, promover a boa marcha processual.

Como ao menos em tese a parte conhece sua situação fática e os meios necessários para reivindicar seus direitos, a produção das provas compete às partes. Contudo, se admite

20 BRASIL, Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973, Artigo 130: “Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução do processo, indeferindo as diligências inúteis ou meramente protelatórias.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm. Acesso em: 30 de setembro de 2014.

que o juiz determine a produção de provas de ofício, dialogando com elas, podendo inclusive indeferir as diligências requeridas pelas partes quando consideradas inúteis ou meramente protelatórias (artigo 130 da Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973 – CPC). E quando da decisão, o juiz fica adstrito aos requerimentos formulados pelas partes, sob pena de decidir *ultra* ou *extra petita*, não sendo cabível que, mesmo quando atuante no sentido de determinar a produção de provas, extrapole os limites formulados pelas partes. Temos portanto, o papel do juiz no sentido de promover o andamento do processo regular, inclusive com um certo caráter inquisitorial, mas com o fito apenas de promover a solução do litígio nos limites suscitado pelas partes, sem ampliá-los ou reduzi-los²¹.

O projeto do Novo Código Civil optou pelo princípio dispositivo, ao consagrar em seu artigo 2^o²² que o processo começa por iniciativa das partes, mas segue por impulso oficial, com algumas exceções. No caso de processo de inventário, por exemplo, o juiz pode proceder à abertura de ofício. Também é possível nos casos excepcionais que o juiz conceda medidas de urgência *ex officio*, não explicitando o projeto quais seriam esses casos excepcionais.

Em sentido diametralmente oposto temos a ideia tradicional do processo inquisitivo no campo do direito processual penal, que conferia poderes ilimitados ao julgador na busca da verdade. Uma das maiores críticas ao processo inquisitivo é que o julgador, com poderes inclusive para iniciar a ação de ofício, já emitia um juízo pessoal de valor ao iniciar a ação, sendo muitas vezes quase que óbvio já no início do curso processual deduzir o seu resultado final.

Nesse sistema, o mesmo órgão que acusava e investigava era também o responsável pela aplicação da sanção cominada, não havendo separação das funções, o que acabava por muitas vezes comprometer a imparcialidade do sistema. O processo inquisitivo adotava ainda as chamadas provas tarifadas (hierarquizadas entre si), sendo a confissão a rainha das provas.

A incompatibilidade de adoção do sistema inquisitivo por um Estado Democrático de Direito levou o Brasil a adotar o sistema penal acusatório, que preza pela separação das funções. No sistema acusatório, o juiz só age quando provocado, pelo ofendido ou pelo Ministério Público, sendo garantidos o contraditório e a ampla defesa. Assim como ocorre no

21 THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento. 50ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 26 e 27

22 Disponível em: www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=84496. Acesso em: 30 de setembro de 2014.

processo civil, o juiz deve formar seu livre convencimento motivado, baseado nas provas carreadas aos autos, contudo o juiz não participa da fase instrutória, que é preliminar e presidida pela autoridade policial.

Nessa fase preliminar, o inquérito policial, predomina o sistema inquisitório, nos termos já abordados, passando o inquérito posteriormente a integrar os autos do processo penal²³. E assim como ocorre no direito civil, o sistema processual penal acusatório não é puro, ou seja, podemos falar que o sistema acusatório é apenas prevalente. Isso porque, o próprio Código de Processo Penal traz alguns resquícios do sistema inquisitivo, ao determinar por exemplo, a produção de provas pelo juiz, nos termos de seu artigo 156²⁴.

Cabendo a propositura de provas ao magistrado, temos que o órgão julgador tem papel ativo, não se limitando às provas acostadas ao inquérito policial. Quando julgadas insuficientes pelo juiz, este pode e deve se aprofundar na busca pela verdade, visando a uma verdadeira reconstrução do ilícito penal para que se possa chegar efetivamente a uma razoável certeza de condenação ou absolvição.

O juiz penal tem, portanto, um papel supra partes, podendo buscar novos documentos, independentemente da vontade das partes ou mesmo determinar a realização de novos interrogatórios, quantas vezes se fizerem necessárias, ou a oitiva de novas testemunhas além das indicadas pelas partes (artigos 234, 196/616 e 209, respectivamente, todos do CPP) para que se chegue à verdade o mais real possível. Nesse sistema atual nem mesmo a confissão é considerada a rainha das provas, devendo ser confrontada com todas as demais provas trazidas ao processo.

Conclui-se, quanto a este aspecto, que atualmente no direito brasileiro impera a livre investigação judicial e produção das provas pelo juiz, tanto no direito processual civil quanto no penal, sendo que, neste último campo (e transplantando para o direito processual tributário), com maiores doses de dispositividade²⁵, vislumbrando-se a necessidade de uma

23 RANGEL, Paulo. **Direito Processual Penal**. 18ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011. p. 74-83.

24 BRASIL, Decreto-lei 3.689 de 3 de outubro de 1941, Artigo 156: “A prova da alegação incumbirá a quem a fizer, sendo, porém, facultado ao juiz de ofício:

I— ordenar, mesmo antes de iniciada a ação penal, a produção antecipada de provas consideradas urgentes e relevantes, observando a necessidade, adequação e proporcionalidade da medida;

II—determinar, no curso da instrução, ou antes de proferir sentença, a realização de diligências para dirimir dúvida sobre ponto relevante.”

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm. Acesso em: 30.09.2014.

25 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel & GRINOVER, Ada Pellegrini. *Op cit.*.p. 72.

maior investigação, primando pela busca da verdade.

Em artigo já clássico, Nelson Finotti Silva defende que:

(...) Não há como subsistir a divisão em verdade real e formal, a verdade é uma só, não há meia verdade ou verdade aparente, só pode existir uma verdade e esta deve ser perseguida pelo Juiz, pois só assim poderá se aproximar de um ideal de justiça por todos perseguido.²⁶

Assim como a verdade material não beira a verdade absoluta, a formal não chega ao limite da insuficiência a ponto da inverdade, ambas atuando dentro dos limites do processo civil e penal, respectivamente para que se chegue a um juízo de suficiente certeza. A distinção está portanto mais ligada aos limites processuais impostos por cada matéria do que à postura de conformação e contentamento do juiz.

O STJ, no voto do Ministro Napoleão Nunes, no Habeas Corpus 125.853/SP, já se manifestou no sentido de que não se deve admitir duas concepções distintas de verdade, o que o ocorre é que se permite ao juízo penal se aprofundar mais na busca pela verdade:

A relativa independência entre o orbe civil e o penal não se presta a justificar a possibilidade de duas verdades conflitantes protegidas pelo universo jurídico. A finalidade precípua da autonomia é permitir ao juízo penal perscrutar a verdade real além dos limites dentro dos quais se satisfaria o juízo civil.

(SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Habeas Corpus nº 125.583/SP, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 5ª Turma. Publicado em 01.03.2010)

Se prestando a atividade jurisdicional à promoção da justiça, seria inadmissível no atual estado evolutivo do Direito brasileiro que fosse proferida uma decisão baseada em meias verdades, não correspondente à realidade fática da lide.

E, ao contrário do que fora por muito tempo pensado, a busca pela verdade não significa que o juiz esteja violando sua imparcialidade, até mesmo porque ao mergulhar nessa

²⁶ SILVA, Nelson Finotti. **Verdade Real versus Verdade Formal no Processo Civil**. Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil, n.º 20 – Novembro-Dezembro, 2002.

busca, o juiz não sabe de antemão o que acabará por encontrar. Ao contrário, a postura mais ativa de investigação, acaba por levar à solução mais justa da demanda, esta sim, devendo ser o interesse do órgão julgador, que tem o interesse institucional (e não parcial) no deslinde da causa.

A persecução da verdade, e a distinção entre a verdade formal e material, deve ser encarada sob a perspectiva de ser um meio para que se alcance um fim, e não sob o aspecto teleológico, como se na verdade significasse os fins almejados. A atuação do julgador varia de acordo com a maior ou menor disponibilidade fática e processual de meios para obtenção das provas. No processo penal, pela maior gravidade das consequências em relação ao processo civil, uma vez que a condenação afetará a liberdade ou o patrimônio do apenado (quando não sua honra), admite-se um esforço maior para a produção das provas²⁷.

Cabe ressaltar aqui a questão da verdade humanizada, conceito forjado sob a égide do Direito Penal, mas que poderia ser transmutado para o processo tributário. Considerando ser impossível ao ser humano atingir a verdade plena, pela própria falibilidade da condição humana, o julgador deveria se satisfazer com a verdade possível, mais ou menos exata, porém constitutiva de certeza, “seja pela impossibilidade humana de apreender a verdade absoluta, seja, ainda, pela imperiosidade de o processo adequar-se a regramentos ético-jurídicos inafastáveis”²⁸.

Muito embora, aqui se concorde com a posição do autor sobre a impossibilidade de se auferir uma verdade absoluta e inquestionável, restando ao processo a verdade processual, extraída do conjunto dos fatos, faz-se imperioso no processo tributário administrativo que se busque exhaustivamente a verdade, ampliando no limite do possível o conjunto fático-probatório, até mesmo porque o processo fiscal administrativo funciona como meio de controle do ato administrativo lançamento, como se verá adiante.

A busca pela verdade material no campo do processo tributário se traduz em um exercício de aproximação entre a realidade dos fatos e sua formalização mediante o lançamento tributário, ou seja, a própria legalidade da tributação. Assim, o julgador tem o dever de considerar todas as provas trazidas aos autos pelo contribuinte e pela Administração

27 HADDAD, Carlos Henrique Bolirido. **Verdade Material e Verdade Formal**: antiga distinção ou moderna concepção?. Revista CEJ, Brasília, Ano XVI, nº 56, p.91-101. Janeiro/abril de 2012.

28 ARAÚJO, José Osterno Campo de. Verdade real possível no processo penal. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/10971/verdade-real-possivel-no-processo-penal>. Acesso em: 29.08.2014.

Pública, podendo desprezar as presunções legais ou ficções, bem como determinar a produção de novas provas quando se fizer necessário, conforme o artigo 29 do Decreto 70.235/1972.

À luz do Código de processo Civil, em seu artigo 333, por ocasião do lançamento, a Administração tributária tem o ônus de fazer prova do ilícito que originou seu direito. Em contrapartida, cabe ao contribuinte comprovar os impeditivos, modificativos ou extintivos, bem como a inexistência do ilícito. Assim, a ação fiscal já deve ter origem ancorada em provas.

A vinculação da Administração às provas é tão íntima, que sua ausência, por ocasião da lavratura do Auto de Infração já derrui toda a ação fiscal. É através da prova apresentada pelo auditor fiscal que o contribuinte irá constatar a necessidade de efetuar ou não sua defesa, apresentando suas próprias provas.

Em relação ao direito creditório, o CARF já se manifestou no sentido de que é ônus do contribuinte a demonstração do crédito alegado, bem como de sua liquidez e certeza, como se verifica a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/04/2003 a 30/04/2003 DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo à demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, assim dispõe o artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 10783.901456/2008-48, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Relator: Domingos de Sá Filho. Publicado em 25.03.2014)

Dessa forma, parece razoável afirmar, como defendeu Carnelutti, que o ônus da prova é bilateral ou recíproco, uma vez que cada parte tem o interesse de provar os fatos que lhe interessam. Ou seja, divide-se o ônus da prova entre as partes, sob a égide do tratamento paritário entre elas. Ao analisar as provas, o julgador deve valorar de forma igual as provas apresentadas pelas partes, tratando-as de forma equidistante, bem como os tipos de provas apresentadas, não havendo qualquer hierarquia já posta que determine que provas deverão ter maior ou menor peso no momento do julgamento. Assim, muito embora se utilize no processo tributário de forma ampla a prova documental (parcialmente graças aos registros

contábeis do contribuinte e suas informações à Receita Federal), se admite também a prova testemunhal, pericial, e os demais meios de provas lícitos, admitidos em direito, todos gozando do mesmo *status* no processo²⁹.

2.2. Aspectos processuais administrativos

Ao dispor sobre o direito de petição³⁰, o legislador constituinte garantiu o acesso às instâncias administrativas de julgamento tributário. É através do exercício do direito de petição que o contribuinte poderá impugnar administrativamente um lançamento tributário, resguardado a direito de a qualquer momento, se socorrer no Judiciário, inclusive após a decisão de mérito administrativa. Ou seja, é uma via eletiva, contudo, atualmente, o processo administrativo fiscal é um meio razoavelmente célere de possibilidade de obtenção de justiça fiscal, mais do que o próprio poder Judiciário, dada a notável morosidade atual desse poder.

O processo ou procedimento administrativo pode ser definido como procedimento externo, contencioso, sendo caracterizado aqui por “uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo”³¹. Além de resguardar a própria Administração pública, o processo administrativo se volta à proteção dos interesses dos administrados, de forma genérica, pois é o interesse público o fim último da Administração Pública.

Ressalte-se aqui a distinção feita por muitos autores entre processo e procedimento. Para alguns autores, por exemplo, o procedimento é mero ato preparatório para o lançamento do tributo, enquanto que o processo é a etapa contenciosa, inaugurada no momento que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato lançamento ou qualquer outro ato possível

29 SILVA, Helda Pedrita Araújo Azevedo e. **Verdade Material e Prova no Processo Administrativo Fiscal**. 2008. 31f. Monografia. Universidade de Brasília. Centro de Educação a Distância Pós-graduação em Direito Processual Tributário, Brasília, 2008.

³⁰ BRASIL, Constituição Federal de 1988, Artigo 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...) XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30.09.2014.

31 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 29ª edição. São Paulo, 2011. p. 495 e 507.

de lhe causar gravame³². Já para outros autores, processo seria a causa, a ação em si e procedimento o seu rito, a forma de desenvolvimento dos atos processuais, sendo esta a visão aqui adotada³³. Por fim, o processo pode ser entendido como instrumento indispensável para o exercício da função administrativa em todas as suas áreas de atuação, enquanto que o procedimento é conjunto de ritos, dentro do processo administrativo, prescritos ou não em lei, mas atuando de forma preparatória ao ato final³⁴.

Hugo de Brito Machado afirma que a expressão processo administrativo fiscal pode ser usada em dois sentidos. O primeiro, sentido amplo, significa o conjunto de atos administrativos sobre os quais se debruça uma autoridade administrativa para reconhecer determinada situação entre o Fisco e o contribuinte. Já na segunda acepção (sentido estrito), o processo administrativo se destina à determinação e exigência do crédito tributário, atividades sempre vinculadas³⁵.

Na proteção dos direitos em conflitos, ou seja, entre a exigência do crédito pelo Fisco e a defesa alegada pelo contribuinte, temos como necessário que o processo administrativo se pautе pelos princípios aqui já elencados no capítulo anterior deste trabalho, como ampla defesa, contraditório, legalidade, oficialidade, devido processo legal e, por óbvio, verdade material.

Muito embora o contribuinte possa exercer o seu direito de petição, inaugurando o processo através de uma consulta, por exemplo, podemos falar que o processo administrativo, em regra, tem origem na ação da própria administração fazendária, ao proceder ao lançamento tributário. Nesse sentido, a impugnação apenas inaugura a fase contenciosa do processo, nos termos do artigo 14 do Decreto 70.235/1972.

Assim, o processo tem início na ação fiscal, fase ainda unilateral e não contenciosa, que visa fiscalizar e preparar o lançamento. Na ação fiscal não é cabível já se falar de contraditório e ampla defesa, como se verifica abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2003 DIREITO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. NULIDADE.

³² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 164.

³³ MELLO. *Op. cit.* p. 496..

³⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25ª edição. São Paulo: Atlas. p. 678.

³⁵ MACHADO. *Op. cit.* p. 471 e 472.

INOCORRÊNCIA. Somente com a impugnação é que se inaugura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal. Não caracteriza violação ao direito ao contraditório ou cerceamento do direito de defesa a investigação desenvolvida em ação fiscal no sentido de verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, antes de eventual lavratura de auto de infração.

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CONTRADITÓRIO. EXERCÍCIO NA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE NULIDADE. A falta de menção ao pedido de prorrogação de prazo, por si só, não é uma causa de nulidade, à medida que a fase contenciosa tem início com a impugnação e o contribuinte demonstrou suficiente conhecimento da infração que lhe foi imputada, exercendo defesa substancial e tendo todos os documentos apreciados pela autoridade julgadora, de forma que o direito aos contraditório e à ampla defesa foi exercido. Na ausência de prejuízo, não há nulidade.

Recurso voluntário negado.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 10073.720089/2007-17, 2ª Turma Especial, Relator: Jorge Claudio Duarte Cardoso. Publicado em 04.04.2014)

Ou seja, na fase prévia à instauração do processo em si, o Fisco pode agir de ofício, sendo prescindível inclusive a prévia intimação do sujeito passível³⁶. Mas isso não significa que a Administração tributária não tenha o dever de agir conforme a verdade. A busca pela verdade material deve permear todo o processo administrativo, desde seus primórdios. Inclusive quando a Administração pública age unilateralmente, deve se dedicar a investigar a verdade, de forma que o lançamento já nasça ancorado na legalidade.

Destaque-se que é obrigatória a instauração de procedimento administrativo, além do caso de o indivíduo exercer seu direito de petição provocando a máquina administrativa (com direito ao devido processo administrativo e decisão motivada), também quando a decisão a ser tomada implicar na privação de bens ou de liberdade (não ocorrendo este último caso no direito tributário) e quando a matéria envolver litígio ou controvérsia sobre algum direito do administrado, bem como quando implicar na aplicação de sanções, com lastro no artigo 5º, LIV e LV da Carta Magna³⁷.

O direito de pleno acesso ao procedimento administrativo se efetiva através de uma série de medidas que traduzem um menor rigor em relação ao processo judicial, como a dispensa de representação do interessado por advogado e seu caráter gratuito. Contudo, para

36 BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Súmula nº 46: “O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário”. Disponível em: http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0473.htm. Acesso em: 01.10.2014.

37 MELLO. *Op. cit.* p. 519.

Maria Sylvia Di Pietro a gratuidade do processo administrativo, em oposição à onerosidade do processo judicial, decorre justamente do fato da administração pública figurar como parte. Ao contrário do processo judicial onde temos uma relação triangular entre autor, réu e juiz, no processo administrativo a relação é bilateral, pois temos a Administração atuando como julgadora e como parte, ou, como preferem alguns autores, como interessada³⁸.

Ao se iniciar a fase contenciosa temos os atos de instrução do processo, como determinação de diligência e perícias, ao que se segue o julgamento de primeira instância. Contra a decisão proferida em primeira instância é cabível recurso, no plano federal, ao CARF, segunda instância administrativa de julgamento.

Atualmente na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei 222/2013 do Senado Federal, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo tributário, no sentido de promover uma maior segurança, prevê a possibilidade de criação de Súmula pelo colegiado de instância inferior com efeito vinculante para os órgãos julgadores do contencioso administrativo fiscal, inclusive para a administração tributária estadual e distrital³⁹.

Apesar de no processo administrativo o contribuinte poder sair condenado, não sofrerá em um primeiro momento constrição patrimonial. Isso porque a Administração Pública goza de autoexecutoriedade ao constituir o título executivo, mas tem sua cobrança condicionada à intermediação do Judiciário, caso o contribuinte não opte por pagar voluntariamente.

Isso porque a cobrança tributária, na prática, se constitui atualmente em uma das formas mais intensas de intervenção e até mesmo mitigação da propriedade privada e da liberdade (em que pese a existência do princípio de vedação ao confisco). Tributar excedendo as hipóteses previstas na legislação tributária significa ferir os direitos fundamentais e constitucionais dos contribuintes, oponíveis ao Fisco.

Assim, é facultado ao contribuinte caso se sinta lesado com o resultado desfavorável em âmbito administrativo, se valer do âmbito judicial, ou mesmo já discutir automaticamente seus débitos no Judiciário, abrindo mão da via administrativa. Contudo, o processo administrativo é especialmente importante para a Administração Pública porque funciona

38 DI PIETRO. *Op cit.* p. 677

39 BRASIL, Projeto de Lei 222/2013, Artigo 6º. Disponível em:

http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=113086 . Acesso em: 01.10.2014.

como mecanismo de revisão de seus próprios atos, devendo se valer da busca pela verdade real, não apenas respeitando o contribuinte, mas a finalidade da própria administração que é o interesse público. Será este o aspecto a ser tratado no próximo capítulo deste trabalho.

3 – VERDADE MATERIAL À LUZ DO CONTROLE DO ATO ADMINISTRATIVO

3.1. Ato administrativo: conceitos e características

O ato administrativo se constitui em forma de exteriorização da vontade do Estado, no uso de suas prerrogativas públicas, podendo reconhecer, criar, transferir, modificar ou extinguir direitos e impor restrições e obrigações. Consiste em providência complementar de lei, sendo, portanto, em geral, ato infralegal (com fundamento de validade na lei que o esteia e, apenas em casos excepcionais com fundamento direto na Constituição Federal), com intuito de dar materialidade e cumprimento à lei, se sujeitando a controle jurisdicional⁴⁰.

A doutrina faz uma diferenciação entre os critérios subjetivo e objetivo do ato administrativo: conforme o primeiro critério, ato administrativo é aquele oriundo do Estado, através dos órgãos administrativos, excluídos os órgãos legislativos e jurisdicionais. Segundo esse critério, teríamos todos os atos emanados da administração pública dentro da categoria de atos administrativos, inclusive aqueles de caráter meramente enunciativos, por exemplo. Já pelo critério objetivo, o ato administrativo é aquele praticado pela administração pública, seja ela *stricto sensu* (Poder Executivo), seja pelos órgãos legislativos e jurisdicionais exercendo a função atípica administrativa (nunca suas funções típicas respectivas, ou seja, nunca do exercício da função legislativa e jurisdicional se origina um ato administrativo). Esta última visão é atual, pois hodiernamente entende-se que o que importa é a questão, materialmente posta.

Os atos administrativos se distinguem dos fatos administrativos na medida em que os últimos se constituem em qualquer acontecimento no mundo dos fatos, que podem repercutir ou não no mundo do Direito. Quando os fatos interferem no mundo jurídico são classificados como fatos jurídicos, sejam eles oriundos da atividade humana ou de fatos naturais. Assim, conclui-se que o ato jurídico, em suma, se trata de um fato, lícito, decorrente da vontade humana, com repercussões no Direito.

Pode-se afirmar que, de forma geral, os atos administrativos possuem 5 elementos

40 MELLO. *Op. cit.* p. 389.

formadores, ou requisitos: sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade, sobre os quais falaremos brevemente. Sujeito é o agente competente para a prática do ato administrativo. Objeto é o conteúdo, o efeito jurídico produzidos de forma imediata pelo ato. Forma é a maneira pela qual o ato administrativo se exterioriza. Motivo é o pressuposto, seja ele fático ou jurídico, que fundamenta o ato. Por fim, a finalidade é o resultado que a Administração Pública visa alcançar com a prática do ato administrativo.

Com o fito de melhor alcançar o interesse público, a Administração Pública no exercício da função administrativa goza de uma série de prerrogativas, que não são extensíveis ao particular. Muito embora os atos administrativos possam ser revistos administrativa e judicialmente, a supremacia do interesse público se caracteriza pelo poder de sujeitar o particular, através por exemplo de ações unilaterais, como a presunção de veracidade e legitimidade dos atos em geral, bem como sua exigibilidade e auto-executoriedade. São os chamados atributos do ato administrativo.

Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que a presunção de legalidade significa que os atos administrativos se presumem verdadeiros e conformes o Direito, até prova em contrário. Já a imperatividade é o atributo pelo qual o ato se impõe a terceiros, independente de sua concordância. É o chamado poder extroverso do Estado, pois o ato administrativo, por sua imperatividade, ultrapassa as fronteiras do emissor, interferindo nas esferas privadas, impondo obrigações, de forma unilateral. A exigibilidade é a qualidade do ato que permite que o estado exija a observância, por parte de terceiros, das obrigações impostas, sem necessidade de se recorrer ao Judiciário. Por fim, a executoriedade é a capacidade do Estado de compelir materialmente a execução do ato, ou seja, vai além da exigibilidade, sendo certo que todos os atos executórios são também exigíveis⁴¹.

Estabelecendo uma distinção em relação a Celso Antônio Bandeira de Mello, Di Pietro fala nos atributos de legitimidade e veracidade. A presunção de legitimidade significa que o ato foi emitido em conformidade com a lei. Já a presunção de veracidade está ligada aos fatos que amparam o ato, ou seja, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.

Dentre os argumentos usados para justificar essas presunções temos que os atos administrativos são cercados de um procedimento formal, que a princípio constituiria uma

41 MELLO. *Op. cit.* p. 424.

garantia de observância à lei. Além disso, temos também que o fato de ser expressão da soberania do Estado, a necessidade de se assegurar a celeridade do seu cumprimento, a sujeição da Administração ao princípio da legalidade estrita e, por fim, o duplo controle exercido sobre o ato, na via administrativa e judicial.

Por essas razões, enquanto não for decretada a invalidade do ato por uma das vias de controle, ele segue produzindo regularmente seus efeitos, da mesma forma que o ato nascido válido, salvo se for manifestamente ilegal. Além disso, o Judiciário não pode pronunciar de ofício a invalidade do ato, apenas se e quando provocado.

Por fim, uma última questão a ser aqui apontada é quanto à teoria dos atos administrativos diz respeito à inversão do ônus da prova. Para Di Pietro, a inversão não é uma consequência da presunção de legitimidade do ato, mas de veracidade. O ônus da prova caberia, a princípio, à parte que alega sua inverdade, o que não dispensa a Administração de provar a sua verdade quando necessário, inclusive a requerimento do juiz ou do Ministério Público⁴².

Contudo, quanto a este último ponto, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas traça uma distinção, tratando do ato lançamento especificamente. Para esta autora, atualmente não se admite mais que a presunção de legitimidade do lançamento inverta o ônus da prova, exonerando a Administração Pública de provar os fatos que alega. O equilíbrio na relação processual consiste justamente no dever de ambas as partes comprovar os fatos alegados e os fundamentos de direito⁴³.

Admitir-se as prerrogativas dos atos administrativos não significa aceitar que as mesmas se transformem em arbitrariedades. Não se pode perder de vista que o interesse precípua a ser atendido não é o da administração em si mesma, mas o interesse público. A seguir será analisado o ato administrativo lançamento e, principalmente, as questões relativas aos seus atributos de legalidade, legitimidade e veracidade, e suas relações com o princípio da verdade material, ficando as questões relativas à prova para o último capítulo deste trabalho.

3.2. Lançamento como ato administrativo

42 DI PIETRO. *Op. cit.* p. 204-206.

43 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 207.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional disciplina a figura do lançamento, ato constitutivo do crédito tributário, que se materializa através do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento. Dispõe o citado artigo que o lançamento define, constitui o crédito tributário, ao verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo, identificar o sujeito passivo (contribuinte) e, se for o caso, propor a aplicação de sanção.

O lançamento é a formalização da obrigação tributária, sendo competência exclusiva da autoridade administrativa (mesmo nos tributos com lançamento por homologação se faz necessária a atuação da administração pública, ratificando o ato, expressa ou tacitamente, pelo decurso do tempo). É a partir do lançamento que se permite, por um lado, ao Fisco a exigência do tributo e ao contribuinte, por outro lado, o pagamento ou a contestação.

Trata-se de ato administrativo plenamente vinculado, não cabendo ao administrador exigir juízo de valor sobre sua possibilidade ou sobre o quantum devido. Uma vez verificada a ocorrência do fato gerador, o agente público deve realizar o lançamento sob a égide da estrita legalidade, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN⁴⁴.

A Administração Pública tem o poder-dever de criar o crédito tributário, através da declaração da obrigação correspondente. Ou seja, o lançamento é um ato declaratório, que assinala a ocorrência de um fato jurídico prévio, praticado pelo contribuinte, que se enquadra na legislação como tributável ou passível de sanção (multa), quando se tratar de um ato ilícito.

Paulo de Barros Carvalho destaca a existência de um duplo sentido para o termo lançamento. Em um primeiro aspecto, lançamento é um mero procedimento de determinação do sujeito passivo e de apuração tributária, próprio da Administração fazendária. Em decorrência, há o segundo aspecto, que percebe o lançamento como norma individual e

44 BRASIL, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, Art. 142.: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 01.10.2014.

concreta decorrente desse prévio procedimento. Ou seja, conforme o segundo sentido, o lançamento é, em suma, o produto final que passa a integrar o direito positivo. Trata-se de um ato jurídico-administrativo (jurídico porque tem o condão de modificar relações jurídicas), praticado pela Administração Pública Fazendária no exercício da função administrativa. Pode ser categorizado como ato simples (pois emana de um único órgão), constitutivo ou modificativo (porque cria ou modifica relações, vínculos jurídicos) e vinculado (não há margem para atuação discricionária), com antecedente no fato jurídico tributário⁴⁵.

É o lançamento que traz liquidez ao crédito tributário, pois antes de lançar nem mesmo o Fisco poderia saber o montante devido do tributo, ou nem ao menos ter a certeza da ocorrência do fato gerador ou a identificação do sujeito passivo. Ou seja, até o lançamento, pode-se falar em crédito, mas ainda ilíquido e incerto. Assim, o lançamento se trata de ato administrativo individual e concreto, que prescreve uma única ação: o pagamento do tributo, acrescido de multa, se for o caso.

Destaque-se, rapidamente, que o ente competente para efetuar o lançamento é aquele ao qual a Constituição Federal atribuiu a competência tributária, só podendo atuar quando a lei trouxer a previsão dos elementos pessoais (sujeito ativo e passivo), materiais, quantitativos (alíquotas e base de cálculo), temporais e espaciais, em homenagem aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

O lançamento é peça fundamental para que o contribuinte possa inaugurar a fase litigiosa do processo administrativo. É de posse das informações carreadas no Auto de Infração que o contribuinte analisará os argumentos e dados que apresentará em sua defesa no caso de inconformidade.

Por essa razão, é mister que o lançamento prime pela verdade. Muito embora não seja o lançamento que determine o nascimento do tributo, pois goza de natureza declaratória, conforme lição de Roque Carrazza⁴⁶, essa declaração deve se dar o mais próxima possível da realidade dos fatos, aplicando-se a norma mediante subsunção, para que se obtenha a segurança e a certeza necessárias à exigência tributária.

A função do Fisco de arrecadar deve ser exercida com clareza, investigando-se a

45 CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 430-430.

46 CARRAZZA. *Op. cit.* p. 1080.

ocorrência do fato gerador e demais elementos previstos no artigo 142 do CTN de forma imparcial, até mesmo porque, ao menos idealmente, o interesse no processo tributário deve ser um só, o público, que vai além dos interesses iniciais do contribuinte ou da Administração. E é de interesse público que se proceda a uma justa arrecadação, de forma a permitir a necessária auferição de receitas pelo Estado, respeitando os direitos materiais e processuais dos contribuintes.

Dessa forma, o ato de lançamento deve ser sempre motivado. O motivo do ato, conforme já apontado, está ligado aos fundamentos fáticos e jurídicos que o originaram. Em se tratando de ato vinculado, o motivo está expresso na lei, sendo apenas aplicado ao caso concreto pelo administrador. Caso o ato não traga sua motivação, ou seja, a explicitação de seus motivos, o ato é inválido.

Sobre esse tema, o CARF se manifestou recentemente, através do relator do processo 11080.721713/2012-26, embora voto vencido (mas por matéria diversa) que:

A conjugação dos fatos valorados pelo autuante com o fundamento jurídico para exação (o qual não se confunde com capitulação legal) informa o motivo. Se houve vício ou equívoco no motivo que o vitime totalmente, o lançamento resultará inquinado de nulidade por vício substancial. Se houver vício ou equívoco no motivo, mas que não o macule totalmente, poderá haver nulidade parcial ou ineficácia total ou parcial do lançamento. Sob a alegação posta, não se divisa nulidade dos lançamentos, com o que rejeito essa preliminar.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 11080.721713/2012-26, Relator: Marcos Takata, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária)

Já em relação à motivação das decisões, caso o lançamento seja levado à apreciação de algum órgão julgador, é cediço, tanto na via judicial quanto na administrativa, que a decisão não está obrigada a atacar cada um dos pontos levantados pelas partes. Contudo, deve estar fundada, abordando os pontos suficientes para o deslinde da controvérsia.

Tal necessidade decorre justamente do direito de ampla defesa, garantido às partes pela Constituição Federal, em artigo 5º, LV. Para que as partes tenham acesso a uma defesa justa que lhe possibilite potencialmente alterar sua situação jurídica, é preciso que estejam devidamente informadas sobre quais pontos fáticos e jurídicos sua sucumbência se

fundamenta. Uma fundamentação insuficiente da decisão, resulta em última instância em cerceamento do direito de defesa das partes.

3.3. A questão do erro no lançamento.

O lançamento tributário, por decorrente da ação humana, por óbvio, pode conter erros. Na lição de Paulo de Barros Carvalho, esses erros podem ser divididos em erros de fato e erros de direito⁴⁷. O erro de fato tem caráter intranormativo, podendo ocorrer por diversas razões, como algum desajuste na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados ou pelo uso indevido das construções de linguagem que fazem as vezes de prova. Tem sempre caráter individual e concreto (por exemplo, quando a base de cálculo usada para o IPTU é, na verdade, a do imóvel vizinho, temos um erro de fato, que só atinge aquele contribuinte específico).

Já o erro de direito tem caráter internormativo, abrangendo não só os elementos da relação obrigacional, de caráter individual e concreto, como normas gerais e abstratas (por exemplo, quando a contribuição deve incidir sobre o lucro mas, no momento do cálculo do tributo, se considera indevidamente o faturamento da empresa estamos diante de um erro de direito).

Ora, obviamente que se o lançamento está maculado por vícios de fato ou de direito, não se cabe falar em sua exigibilidade. Contudo, para que a notificação de lançamento e o auto de infração sejam válidos e exigíveis não basta apenas que simplesmente apresentem os requisitos formais, previstos nos artigos 10 e 11 do Decreto 70. 235/1972, *in verbis*:

Decreto 70. 235/1972. Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

47 CARVALHO. *Op. cit.* p. 452

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.⁴⁸

Não é porque o lançamento apresenta todos os requisitos formais acima elencados que será necessariamente compatível com a verdade. Ainda que o ato não apresente nenhum vício formal, elencando todos os requisitos extrínsecos necessários, pode estar eivado por vício material que afeta o conteúdo do ato. Por essa razão, a análise da correção do lançamento deve ir além da simples constatação da validade dos requisitos, para investigar se o ato questionado se coaduna com a verdade, em respeito aos direitos mais fundamentais do contribuinte.

Em que pese a falibilidade ser inerente à condição humana, constatado o erro, a Administração Pública tem o dever de anular o ato administrativo, em respeito ao princípio da verdade material. A opção pela manutenção de um ato viciado, resulta em prejuízo não apenas ao contribuinte, mas ao próprio funcionamento da Administração, atingindo sua moralidade e eficiência, princípios norteadores da atividade administrativa, conforme preceituam o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 e o artigo 2º da Lei 9.784/99⁴⁹.

As presunções de legalidade, veracidade e legitimidade não se prestam à promoção de uma Administração Pública de conveniência, tendenciosa, justificando de forma ilimitada a voracidade arrecadatória do Estado, que muitas vezes parece querer expropriar o contribuinte

48 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 01.10.2014.

49 BRASIL, Constituição Federal de 1988, Artigo. 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm e Art. 2º Lei 9784/1999. “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Aceso em: 01.10.2014.

de seus bens, em prol de uma pretensão que entende como sua.

É de interesse público que o Estado arrecade (e distribua corretamente os recursos), mas não se pode perder de vista que o lançamento, e, posteriormente, o processo administrativo devem se vestir do máximo de imparcialidade. Cabe ao julgador administrativo se abster de atuar enquanto parte, para que possa decidir conforme a verdade, empreendendo os esforços necessários, questionando e investigando, e inclusive, quando não houver elementos suficientes nos autos, determinando a baixa do processo em diligência para que a autoridade de primeira instância possa adotar os procedimentos necessários para que se forme um conjunto fático-jurídico mais apto a promover o deslinde da causa.

Notório é o caso do processo nº 19515.005747/2009-29, cujo Recurso Voluntário foi julgado pelo CARF em 25.10.2012 e publicado em 13.12.2012, e Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional julgados em 26.09.2013 e publicados em 14.02.2014 (atualmente, o processo está aguardando análise de Recurso Especial).

A controvérsia gira em torno do lançamento de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), relativos a fatos geradores ocorridos entre 2005 e 2007. A alegação do contribuinte é de que as fundamentações contidas nos dois autos de infração eram insuficientes, com caráter genérico, sem motivação e prova da acusação, em flagrante desrespeito aos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235/1972 e, ainda, que os montantes usados pela Administração para o cálculo do fato gerador eram totalmente dissociados da escrituração contábil do contribuinte, além do que em alguns meses houve exigência apenas em relação ao PIS e em outros exclusivamente em relação ao COFINS, o que não poderia ocorrer, na medida em que ambas as contribuições recaem sobre a mesma base de cálculo.

Em sede de Impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente o lançamento, decidindo, em suma, que:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário:2005, 2006, 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente há que se falar em nulidade do auto de infração se o ato for praticado por agente incompetente. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na

solução do litígio.

MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEFINIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Insustentável a alegação de falta de definição quanto ao motivo da autuação quando o auto de infração e o termo de verificação fiscal descrevem os atos praticados pela autuada que afrontam a legislação tributária e os dispositivos legais que tipificam a irregularidade que motivou a acusação fiscal.

(...)

LEVANTAMENTO FISCAL. VALOR DECLARADO NÃO COMPUTADO.

Constatado erro no levantamento fiscal, que deixou de considerar o valor declarado em um dos períodos fiscalizados. Cancela-se a exigência correspondente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

(Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I, Processo nº 19515.005747/2009-29, Acórdão nº 16-25.247. Julgado em 11.05.2010)

O lançamento tributário, conforme já visto é espécie de ato administrativo, e ato vinculado. Em geral, o ato administrativo pode ser nulo, ou anulável. É anulável por motivo de conveniência e oportunidade da Administração pública fazendária. Nulo quando temos um ato ilegal. Por efeito das presunções de legalidade, veracidade e legitimidade do ato administrativo, o lançamento nasce presumivelmente legal e continua dessa forma, produzindo normalmente os seus efeitos, até que sua ilegalidade seja descoberta. Uma vez descoberta, a Administração tem o dever (vinculado) de anular o ato.

A Súmula 473 do STF e o artigo 53 da Lei 9784/99 dispõem no mesmo sentido: que a Administração pública tem o dever de anular os atos eivados de ilegalidade. Tal anulação pode surgir de ofício, pela própria Administração, ou por provocação, através do poder Judiciário, casos em que os efeitos da anulação se tornam *ex tunc*, salvaguardando-se apenas as consequências jurídicas que tenham atingidos terceiros de boa-fé.

Não é a mera observância dos requisitos formais que tem o poder de garantir a correção da exação, uma vez que tais requisitos até podem estar materialmente presentes, mas não formalmente corretos, conforme já verificado. Tomando o caso do processo nº 19515.005747/2009-29 como exemplo, temos a cobrança de dois tributos de forma completamente dissociada da realidade, com fundamentações precárias por parte da Fazenda pública, em afronta ao princípio da verdade material que, como visto, deve estar presente desde a origem do ato administrativo.

E, por absurdo, temos a autoridade julgadora de primeira instância se resumindo a

anular o lançamento apenas de determinado período no qual o fiscal deixou de considerar o valor declarado, ratificando todo o restante do lançamento. Admitir-se que apenas o vício no elemento competência macularia o ato, considerando a letra fria da lei (artigos 50, I e 60 do Decreto 70.235/1972⁵⁰) seria admitir uma verdadeira tautologia.

Havendo a possibilidade de sanar o ato, tal deve ser a opção da Administração, suprindo a invalidade com efeitos retroativos, por se tratar de um ato eivado apenas de nulidade relativa, capaz de gerar apenas a anulabilidade do ato. Dessa forma, um mero erro no cálculo do montante do tributo pode ser sanado, mas um erro de tal monta que prejudique a defesa do contribuinte deve ser considerado insanável. E não se trata aqui de mera defesa formal, no sentido de o sujeito passivo simplesmente apresentar sua impugnação, mas de uma defesa material, capaz de reverter sua situação jurídica, a partir do exercício do contraditório.

Contudo, não pode o poder público se habituar à ilegalidade, admitindo que irregularidades, incorreções e omissões de todo o tipo, desde que não signifiquem que tenha sido praticado por agente incapaz, só possam ser revistas caso o contribuinte sofra prejuízos, se amparando unicamente na previsão dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/1972, em flagrante desrespeito a todo o restante da legislação material e processual tributária. Há de se considerar também como ilegais aqueles lançamentos em dissonância do prescrito no artigo 10 do Decreto 70.235/1972 e artigo 142 do CTN, uma vez que a lei não contém palavras vazias. Logicamente, se são requisitos de observância obrigatória e o ato não os observa, não há que se falar em sua validade.

Se o contribuinte se quedasse inerte, provavelmente não teria seu direito socorrido durante seu sono, pois não estaria questionando a ilegalidade de um ato natimorto, levando a Administração Pública à sua necessária revisão. E, muito embora, o ato tenha sido anulado posteriormente pelo CARF, pela total falta de liquidez da exação, a Fazenda Pública opôs Embargos de Declaração, alegando que não seria o caso de nulidade e que, caso de fato esta tivesse ocorrido, seria apenas uma questão de vício formal, centrado na formalização do lançamento. Em sentido apostro, o acórdão exarado pelo CARF entendeu por se tratar, na verdade, de vício material, mantendo a anulação do lançamento nos seguintes termos:

50 BRASIL, Decreto 70.235 6 de março de 1972. Art. 59. “São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; (...) Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se estes houverem dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.html. Acesso em: 01.10.2014.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE E OMISSÃO NÃO CONFIGURADAS. ACÓRDÃO QUE ANULOU O LANÇAMENTO EM RAZÃO DE APURAÇÃO INCORRETA. ERRO SUBSTANCIAL.

A anulação do lançamento fiscal por erro no procedimento de apuração, ou seja, em como promover a determinação da base de cálculo da contribuição, configura, a toda evidência, um erro substancial na aplicação do direito e não mera nulidade formal.

Embargos rejeitados.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 19515.005747/2009-29, 4ª Câmara, 3ª Turma ordinária, Relator: Ivan Allegretti. Publicado em: 14.02.2014)

Ao se questionar o lançamento tributário, previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, a revisão e o julgamento funcionam como mecanismo de controle do ato administrativo, verificando-se sua legalidade e correção diante da realidade fática. Muito embora os atos administrativos gozem de presunção de legitimidade, tal presunção não é absoluta, devendo ser amparada por um conjunto probatório, a fim de não constranger o patrimônio do contribuinte sem que haja liquidez e certeza do crédito tributário.

Assim, mesmo a convalidação tem sido questionada em relação ao ato já impugnado. Defende Celso Antônio Bandeira de Mello que sendo o ato administrativo impugnado, tanto na via administrativa quanto na judicial, se torna impossível falar em sua convalidação, visto que a extinção de seus efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração Pública, e não do dever de obediência à ordem jurídica⁵¹.

Dessa forma, a questão do vício no ato lançamento deve ser cuidadosamente examinada. Primeiro porque a administração tem o dever legal de anular os atos nascidos ilegais. Segundo porque o ato viciado lesiona direitos materiais e processuais do contribuinte. Não há como se falar em justo contraditório e ampla defesa se o contribuinte nem sabe qual a infração a ele imputada. Exigir do contribuinte que se defenda de algo que desconhece ou talvez nem ao menos tenha existido significa transferir todo o ônus da prova para o contribuindo, exigindo até mesmo que produza provas negativas, o que não se admite em nosso ordenamento. Por outro lado, desencarrega toda a Administração de agir se pautando pela busca da verdade, que se torna uma verdadeira via crúcis do contribuinte.

51 MELLO, *Op cit.* p. 482.

O valor de segurança jurídica deve permear todo o processo administrativo, sendo mister que ao contribuinte seja informado não só do suporte fático quanto do jurídico que lastreiam o lançamento tributário. Sobre esse último aspecto, a jurisprudência recente do CARF, tem demonstrado não haver consenso sobre a matéria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS

Do contexto do relatório de ação fiscal que integra os lançamentos resultam com bastante clareza tanto o suporte fático quanto o fundamento jurídico para as glosas efetuadas. Ademais, o mero erro na capitulação legal ou infralegal não é causa de nulidade do lançamento. Essencial é o motivo, que deve ser claro e preciso. É o que se dá no caso vertente. Inexistência de nulidade.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 11080.721713/201226, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Relator: Marcos Takata, Publicado em: 18.09.2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

IRPF ERRO NA INDICAÇÃO DA INFRAÇÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

A precisa indicação da infração e enquadramento legal é aspecto essencial na fixação da matéria tributável de modo que eventual erro nesse aspecto do lançamento se constitui vício substancial e insanável e, portanto, enseja a nulidade do lançamento.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 10680.000467/200786, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator: Antônio Lopo Martinez. Publicado em 19.05.2014).

A correta indicação da infração e seu enquadramento legal devem ser considerados requisitos essenciais na fixação da matéria tributável, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, de modo que sua ausência ou incorreção, implique na nulidade do lançamento, na medida em que prejudicarem o correto entendimento do fato pelo sujeito passivo. Tanto o artigo 10 quanto o artigo 11 do Decreto 70.235/1972 dispõem que o lançamento não pode se materializar sem a precisa indicação do fato legal imputado. Dessa forma, sua ausência causa ilegalidade flagrante, o que não pode ser admitido, sobretudo em sede de segunda instância de julgamento, uma vez que o ato já teve oportunidade de ser revisto de ofício pela Administração ou por determinação do órgão julgador.

Atualmente, não cabe mais se falar que mesmo havendo imperfeições formais no lançamento, o fato de o contribuinte ter apresentado sua Impugnação significaria que

compreendeu as exigências da Fazenda pública e sua natureza. Muito menos aceitável seria entender que, nesse caso não, se reconheceria a nulidade do auto de infração, pois o simples fato de haver uma peça de defesa comprovaria que o vício não haveria gerado cerceamento do direito de defesa⁵².

Coadunar com um lançamento sem a precisa indicação legal, ou com toda a sorte de erros que só seriam anulados caso se constatasse o prejuízo do sujeito passivo seria ir além do que romper com a verdade material e se contentar apenas com a verdade formal, posta nos autos. Seria ignorar toda a argumentação do sujeito passivo em prol de uma ilegalidade de fachada, optando, em última instância, por abraçar a não verdade, ou a verdade como posta apenas por uma das partes.

Destaque-se que o artigo 145 e 149 do CTN trazem diversas causas de revisão do lançamento, após notificação do sujeito passivo, de ofício ou após impugnação, como nos casos de erro, omissão de quem deveria prestar as informações, mas também de fato não provado no lançamento anterior, fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou o lançamento.

O princípio da verdade material está portanto, intimamente ligado aos mecanismos de controle do ato administrativo. Não cabe à Administração agir como expectadora, nem se contentar com as provas trazidas pelo sujeito. Sabe-se que é impossível que qualquer órgão julgador alcance a neutralidade, mas também é cediço que não deve cair no extremo da parcialidade. Atuando como parte ou julgadora, cabe a Administração controlar seus atos, revendo de ofício as ilegalidades ou arbitrariedades, de forma a se efetivar uma arrecadação justa.

52 Por exemplo, é o que se observa no seguinte acórdão: “Processo Administrativo fiscal. Finsocial. Nulidades. Descrição dos fatos. Princípio da economia processual (...). A descrição dos fatos ainda que incompleta, não enseja a decretação de sua nulidade, mesmo que se trate de elemento essencial, tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto 70.235/72, se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu a sua finalidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação e do recurso voluntário evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Aplicação do princípio da economia processual. (Acórdão nº 203.05869, Recurso nº 101.421. Sessão de julgamento em 14.09.1999)”. In: MELO, Fabio Soares de. Processo administrativo tributário: princípios, nulidades e efeitos jurídicos. Dissertação de Mestrado – PUC/SP. São Paulo, 2009. p. 131.

4 – VERDADE MATERIAL À LUZ DA PRECLUSÃO

4.1. Conceito de Prova

Prova pode ser definida como o instrumento, intimamente relacionado ao direito alegado, do qual se valem as partes a partir de suas respectivas alegações para dirimir as dúvidas sobre a pretensão deduzida em juízo e formar a convicção do julgador a respeito da ocorrência ou não dos fatos arguidos no processo⁵³.

Nosso ordenamento jurídico atualmente admite todos os meios legais de prova, inclusive aqueles não previstos anteriormente em lei, desde que sejam moralmente aceitos. Tal previsão se aplica tanto para provar os argumentos sobre os quais se funda a ação, quanto para a defesa, nos termos do artigo 332 do Código de Processo Civil. Isso significa que o direito pátrio banuiu a possibilidade de admissão de provas ilícitas ou obtidas de forma ilegítima⁵⁴, em verdadeiro limite ético-jurídico à possível aplicação desenfreada do princípio da verdade material.

No capítulo anterior, abordamos a questão do ônus da prova. Atualmente, tem-se entendido que a distribuição do ônus da prova, prevista no artigo 333 do Código de Processo Civil, leva cada parte à necessidade de provar os fatos e argumentos por ela alegados. A ideia, portanto, é de ser mais uma medida no sentido de promover o equilíbrio entre as partes, não conferindo privilégios aos litigantes, em geral, de forma a não concentrar apenas em uma das partes um excessivo peso e rigor processual. Mesmo que em tese o ônus da prova não caiba a uma determinada parte, se esta levar aos autos elementos de convicção mais persuasivos do que os da parte a quem coube o ônus do conjunto probatório, aquela mais persuasiva se logrará vitoriosa, o que bem demonstra a dinâmica de distribuição do ônus da prova.

Além disso, como também já visto, cabe ao julgador, seja de primeira ou segunda instância, na via judicial ou administrativa, em consonância com o princípio da verdade

53 GRINOVER et al. Op. cit. p. 377.

54 BRASIL, Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973. Artigo 332. “Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm e BRASIL, Constituição Federal de 1988, Artigo 5º, LVI: “LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01.10.2014.

material chamar as partes a prestar esclarecimentos, determinar a produção de novas provas documentais, periciais, a oitiva de novas testemunhas, determinar diligências etc (a previsão só não se aplica às instâncias ditas especiais, que devem se debruçar sobre as matérias de direito, e não de fato). Ainda, fica a juízo do julgador, dispensar a produção de provas consideradas inúteis ou meramente protelatórias, contribuindo assim para a celeridade e o bom desenvolvimento do processo.

Enfim, cabe ao julgador praticar os atos reputados necessários a fim de que possa formar sua convicção, apreciando livremente as provas e fatos narrados nos autos, inclusive os não alegados pelas partes, na conformidade do artigo 131 do Código de Processo Civil e do artigo 29 do Decreto 70.235/1972⁵⁵.

No campo processual tributário, a tradicional divisão entre fatos constitutivos, modificativos e extintivos do direito é mitigada, visto que a discussão envolve, via de regra, a legalidade e correção do ato de lançamento, cabendo na prática ao julgador requisitar a produção de provas para a Administração Fazendária ou para o contribuinte quando pairarem dúvidas. Destaque-se que, ao menos em tese, a Administração Fazendária tem o dever de comprovar os fatos que originaram a autuação, uma vez que não se pode admitir que se constitua uma obrigação calcada apenas em indícios.

Em se tratando de um ramo do Direito regido pela estrita legalidade e tipicidade, de forma que a obrigação tributária só surge se verificado o fato definido em lei, a produção de provas é essencial para que se chegue à certeza de existência do fundamento para a aplicação normativa e constituição do fato jurídico tributário e seu respectivo laço obrigacional. Assim, a finalidade da prova é a constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito, enquanto que sua função é de persuasão do julgador. Seu objeto é o fato invocado pela parte, que se pretende provar verdadeiro, seu conteúdo é o fato jurídico em sentido amplo, independentemente da apreciação realizada pelo julgador e, por fim, sua forma é a maneira pela qual se materializa⁵⁶.

55 BRASIL, Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973. Artigo 131. “O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm e Decreto 70.235 de 6 de março de 1972. Artigo 29: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 01.10.2014.

56 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. In: Derecho Tributário – Tópicos

Contudo, a livre produção de provas encontra limite no instituto da preclusão, barreira processual à busca pela verdade real. Isso porque a legislação impõe como limite o momento da impugnação para a apresentação das provas, admitindo-se exceções apenas em situações excepcionais, como se verá a seguir.

4.2. A produção de provas pela Fazenda Pública e pelo contribuinte: breve discussão sobre a prova pericial

Como já dito, o lançamento tributário já deve nascer amparado em um conjunto probatório suficiente para sustentá-lo. No caso de o lançamento estar desacompanhado de provas, ou no caso de haver, mas serem insuficientes, o ato deve ser desconstituído total ou parcialmente (assim, caso haja alguma parcela válida, esta será mantida). A desconstituição do lançamento equivale a decretação da sua nulidade, tendo como consequência a desoneração do contribuinte.

No caso de o lançamento estar amparado por um conjunto probatório, mas o julgador entender que precisa de esclarecimentos adicionais, pode solicitar uma perícia ou mesmo converter o julgamento em diligência, caso em que a outra parte terá prazo para se manifestar sobre as novas informações trazidas aos autos. Também se verifica o mesmo em relação ao contribuinte, pois aqui se trata de verdadeira aplicação prática do princípio da verdade material pelo julgador.

Em que pesem as presunções que militam a favor da Fazenda Pública, em sua apreciação, o julgador deve analisar de forma equidistante as provas apresentadas pelas duas partes, no sentido de se manter um tratamento isonômico entre elas.

Contudo, é sabido que cabe ao julgador o indeferimento das provas consideradas desnecessárias ou protelatórias, oriundas de qualquer das partes, visto ser ele o destinatário das provas. Tal mecanismo evita que o tumulto processual se instaure, permitindo apenas que as provas que guardam pertinência temática e relevantes para o deslinde do processo sejam analisadas.

Assim, em um primeiro momento de análise, o indeferimento da prova pericial

solicitada pelo contribuinte não configuraria cerceamento do direito de defesa, como já decidido pelo CARF, *in verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/09/2008

PROVA PERICIAL DESNECESSÁRIA. A produção da prova pericial só é cabível quando o julgador administrativo entender que seu convencimento necessita da produção desta prova, não configurando seu indeferimento cerceamento do direito de defesa..

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10380.732742/2011-95, Relator: Ricardo Henrique Pires Lopes, Publicado em: 10.06.2014)

Contudo, em se tratando de prova pericial necessária para o julgamento da causa, que teria o condão de provar o direito alegado por uma das partes, o julgador tem o dever de admiti-la. Caso contrário estaria se contentando com a mera verdade formal. Em âmbito judicial, alguns tribunais já tem entendido que o juiz não é o dono da prova, e muito menos possui o grau de conhecimento técnico e científico que seria apresentado por uma prova pericial.

Assim, tem se formado uma tendência no sentido de se afirmar que a prova pericial solicitada pela parte, exceto quando esta for evidentemente inútil ou protelatória, deve ser deferida. Ou seja, o julgador estaria “vinculado” à sua produção, mas não estaria vinculado, por óbvio, a julgar conforme o resultado apontado pela prova pericial, dado seu livre convencimento. Tal procedimento é necessário para que se aprofunde a verdade material, como se verifica, por exemplo, em:

PROCESSUAL CIVIL. PODER INSTRUTÓRIO DO JUIZ. MATÉRIA COMPLEXA. NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DA PROVA PERICIAL AINDA QUE O MAGISTRADO DISPONHA DE CONHECIMENTO TÉCNICO. PRESTÍGIO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. COMPLEXIDADE DA MATÉRIA. SÚMULA 7/STJ.

1. O art. 145 do CPC estabelece que "quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico, o juiz será assistido por perito, segundo o disposto no art. 421." O art. 421, § 1º, do CPC, por sua vez, dispõe em linhas gerais que o juiz nomeará perito, fixando de imediato o prazo para a entrega do laudo, cabendo às partes indicarem assistente técnico e a apresentarem quesitos.

2. Em se tratando de matéria complexa, em que se exige o conhecimento técnico ou científico, a perícia deve ser realizada. O juiz, ainda que não esteja vinculado às conclusões do laudo pericial, não pode realizar os cálculos "de próprio punho". Isso porque, com a determinação da perícia, as partes terão a oportunidade de participar da produção probatória, com a nomeação de assistentes técnicos e a formulação de quesitos.

3. O indeferimento da perícia só pode ocorrer nas hipóteses prevista no parágrafo único do art. 420 do CPC, quais sejam: I) quando a prova de o fato não depender do conhecimento especial de técnico, II) quando for desnecessária, em vista de outras provas produzidas, e III) quando a verificação for impraticável.

4. **Assim, a realização da prova pericial, quando o fato a ser demonstrado exigir conhecimento técnico ou científico, é um direito da parte, não podendo o magistrado indeferi-la, ainda que possua capacitação técnica.**

5. **A esta conclusão se chega não apenas em decorrência do prestígio ao contraditório e ampla defesa, mas também da interpretação, feita a contrário senso, do art. 421, parágrafo único, I, do CPC. Este dispositivo permite ao juiz indeferir a perícia quando "a prova do fato não depender, do conhecimento especial de técnico". Ora, se o magistrado pode indeferir a perícia quando a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico, pode-se dizer, então, que, quando a prova depender deste conhecimento, ela não poderá ser indeferida.**

6. Portanto, no caso dos autos, acertou o Tribunal de origem quando entendeu que, em face da complexidade da matéria, é necessária a realização de prova pericial, facultando às partes a nomeação de assistentes técnicos e a formulação de quesitos.

7. Não há como fugir da conclusão do acórdão recorrido, de que a presente demanda envolve matéria complexa, pois, para isto, seria necessário revolver o contexto fático-probatório, o que esbarra na Súmula 7 desta Corte Superior.

Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no AREsp 184563 / RN, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 28.08.2012, grifou-se)

Hugo de Brito Machado aponta para a importante questão do indeferimento de prova pericial solicitada pela parte seguida de posterior rejeição das alegações do contribuinte sob o argumento de falta de provas. Trata-se de uma contradição insuperável, pois se a prova foi considerada desnecessária, não se cabe rejeitar as alegações do contribuinte com esse embasamento⁵⁷.

Ainda que o julgador já tenha seu entendimento *a priori* formado, caso indefira a produção de prova, mesmo que se condene o contribuinte por outros fundamentos, irá pairar a dúvida em relação a possibilidade de reversão de sua situação jurídica caso a prova houvesse sido produzida.

Por essa razão, defende-se a nulidade da decisão que inadmitiu as provas, requeridas por ambas as partes, excetuando-se as manifestamente desnecessárias ou protelatória, para o

57 MACHADO. *Op cit.* p. 475.

atendimento dos princípios da ampla defesa e do contraditório e da busca pela verdade material.

4.3. O instituto da preclusão

O instituto da preclusão, cuja sistemática atual tem origem em Giuseppe Chiovenda, pode ser brevemente definida como a perda, extinção ou consumação de um direito processual (guardando semelhanças com a prescrição e decadência no direito material), permitindo que o processo possa seguir seu fluxo regular sem retornos, até sua solução final.

A preclusão pode ocorrer por diversas razões, mas sempre com efeitos intraprocessuais. A primeira delas é que a parte pode não ter observado a ordem legal ou prazos legais para o exercício da uma faculdade, não podendo realizá-la posteriormente: é a preclusão temporal. A segunda forma, que é a preclusão lógica, se dá porque a parte realizou, anteriormente, um ato incompatível com o outro ato almejado que, assim, acabou precluindo. A terceira razão, que trata da preclusão consumativa, é que a parte já pode ter exercido a faculdade, e este obviamente não pode ser repetida, havendo consumado portanto o seu direito previamente⁵⁸.

Prevê o artigo 183 do Código de Processo Civil que:

“Decorrido o prazo, extingue-se, independentemente de declaração judicial, o direito de praticar o ato, ficando salvo, porém, à parte provar que o não realizou por justa causa.

§ 1º—Reputa-se justa causa o evento imprevisto, alheio à vontade da parte, e que a impediu de praticar o ato por si ou por mandatário.

§ 2º—Verificada a justa causa o juiz permitirá à parte a prática do ato no prazo que lhe assinar.”⁵⁹

O legislador processual civil, ao proibir a prática do ato fulminado pela preclusão, decidiu por privilegiar a celeridade e a segurança jurídica nas relações processuais, ressalvando-se apenas o caso de o ato não ter sido cometido no momento oportuno por motivo de força maior. Destaque-se, inclusive, que a nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade possível, sob pena de ocorrência da preclusão.

O alcance da preclusão é tão grande que a parte não pode nem mesmo rediscutir

58 MARINONI, Luiz Guilherme & ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de Processo Civil, Volume 2: Processo de Conhecimento**. 7ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 638 e 639.

59 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm. Acesso em: 04.10.2014.

questões já decididas no processo sobre as quais o instituto se operou⁶⁰. Fatos ou dados novos apresentados após a preclusão são portanto, em geral, considerados nulos e não são capazes de gerar efeitos.

Isso porque o processo tem uma sequência lógica de atos, onde o ato posterior está logicamente ligado ao anterior, e assim sucessivamente. Consequentemente, ultrapassada uma determinada fase, perde-se, em tese, o sentido lógico de praticar os atos inerentes àquele momento processual, pois se torna incompatível com as fases processuais presente e futura.

Em relação à natureza jurídica da preclusão, temos divergência doutrinária. Alguns autores entendem que se trata de sanção, outros fato jurídico impeditivo, outros como penalidade *sui generis* e, por fim, como mecanismo de impulsionamento do processo. Contudo, entende-se que seu fundamento é alcançar um grau razoável de estabilidade e segurança nas relações processuais, impedindo o retorno a fases processuais já superadas.

Contudo, o impedimento de produção de provas ou de alegações, em que pesem todos os argumentos favoráveis à preclusão, suscita um debate sobre a questão da justiça no processo. Por um lado, temos a preclusão, promovendo em última instância o bom andamento do processo e a segurança jurídica. Por outro, temos a questão da justiça, que é o fim último do processo.

O artigo 15 do Decreto 70235/1972 traz o prazo de trinta dias a partir da intimação da decisão para apresentação da impugnação. Já o artigo 16, que trata da impugnação, em seu parágrafo 4º traz como limite preclusivo o momento da impugnação para a apresentação de prova documental, enquanto que suas alíneas apresentam as exceções: no caso de as provas não serem apresentadas por motivo de força maior, quando se referirem a fato ou direito superveniente ou quando se destinarem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos admite-se sua juntada posterior.⁶¹

60 BRASIL, Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil). “Artigo 245. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão” e Artigo 473: “É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm. Acesso em: 04.10.2014.

61 BRASIL, Decreto 70.235 de 6 de março de 1972. Artigo 15: “A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência” e Artigo 16, § 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)(Produção de efeito)
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada

Os efeitos práticos da preclusão dependem de qual momento processual este instituto processual ocorreu. Isso porque a perda da capacidade de praticar o ato, pode ter consequências ainda mais gravosas do que a proibição de prática do ato em momento posterior. Por exemplo, no caso da perda do prazo do artigo 15 do Decreto 70.235/1972, com a não apresentação da impugnação pelo sujeito passivo (ou sua apresentação após o curso do prazo), temos a extinção do processo.

Já no caso de perda do prazo para a apresentação das provas, excetuados os citados casos das alíneas do artigo 16 §4º, temos a perda do direito de fazê-lo em momento posterior. Ou seja, se o contribuinte deixa de impugnar determinada matéria no prazo legal, ou não provar os fatos alegados na impugnação, não poderá suscitá-la em momento posterior, não podendo inovar para incluir, após a preclusão, matéria não suscitada na vigência do prazo legal.

Isso não significa que a preclusão faça coisa julgada em sentido material. Cabe aqui fazer uma breve distinção entre a coisa julgada formal e material. Coisa julgada material é o produto da sentença definitiva de mérito, que impede que a matéria já apreciada seja discutida novamente em outro processo, no termos do artigo 467 do Código de Processo Civil⁶², ou seja, a coisa julgada material torna indiscutível a situação jurídica estabelecida ao término do processo.

Já a coisa julgada formal é a perda da capacidade de se manifestar no processo ou mesmo de modificar as decisões, que se cristalizam para aquele processo em específico. Seu alcance é menor do que o da coisa julgada material, uma vez que a matéria pode ser novamente discutida em outro processo.

Embora a coisa julgada formal guarde suas semelhanças com a preclusão, pode-se afirmar que a preclusão é aplicável à perda do direito de prática de determinados atos dentro do processo, como o momento de apresentação de provas ou a recorribilidade em relação a uma decisão interlocutória, por exemplo. Já coisa julgada formal se aplica ao final do processo, sendo produto da sentença, conforme já se manifestou o STJ:

pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm . Acesso em: 04.10.2014.

62 BRASIL, Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973. Artigo 467: “Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm. Acesso em: 04.10.2014.

RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE COBRANÇA DE COTAS CONDOMINIAIS. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. DESCABIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA Nº 211/STJ. FUNDAMENTAÇÃO DO JULGADO. COISA JULGADA. NÃO OCORRÊNCIA. COISA JULGADA FORMAL. PRECLUSÃO. DISTINÇÃO. DOUTRINA. DÉBITO CONDOMINIAL NÃO PREVISTO NO EDITAL. ARREMATACÃO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. PRECEDENTES.

(...)

5. Se a responsabilidade do adquirente do imóvel pelo pagamento do débito condominial foi utilizada como um dos fundamentos para o indeferimento de pedido incidental formulado pelo condomínio nos autos da execução, não há falar em coisa julgada a impedir a rediscussão da matéria em posterior ação de cobrança.

6. A doutrina especializada ensina que a expressão "coisa julgada formal" deve ser usada apenas com referência às sentenças. Decisões interlocutórias sujeitam-se à preclusão, o que impede a rediscussão da matéria no mesmo processo, mas não em outro.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 865462/RJ. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Terceira Turma. Publicado em: 08.03.2012)

Contudo, o processo tributário administrativo tem algumas características que o distinguem do processo judicial. Uma delas é o princípio do informalismo, que deve ser considerado em favor do interessado, como leciona Celso Antônio Bandeira de Mello. Ou seja, conforme esse princípio, a Administração Pública não deve se ater a excessivo rigor formal ao considerar as manifestações do contribuinte. Se faz necessário, até mesmo por sua, posição de supremacia, que a Administração assumira uma postura mais flexível no processo administrativo. Trata-se de forma de promoção da cidadania, repudiando obstáculos desnecessários e obstativos da materialização de direitos⁶³.

Assim, surge uma importante questão. Caso o contribuinte tenha perdido o prazo para apresentar argumentos ou dados que sejam essenciais à comprovação do seu direito e o deslinde da causa, qual deve ser a postura do julgador?

Defende-se aqui que as normas processuais não são um fim em si próprias, mas meios para se alcançarem os direitos. O processo administrativo deve adotar a ideia do formalismo

63 MELLO, *Op. cit.* p. 513.

moderado, privilegiando a correta aplicação do Direito buscado no litígio. Ou seja, em caso de conflito entre se atingir a finalidade do processo ou se respeitar seu rigor formal, a primeira deve prevalecer. Não se pode sacrificar a busca pela verdade em prol do rigor de um prazo perdido.

Nesse sentido, tem caminhado parcela considerável da doutrina. Marcos Neder, por exemplo, afirma que no processo administrativo o julgador tem maior liberdade na produção de provas, tendo em vista que o fim visado pela Administração Pública é o controle da legalidade do ato administrativo, sendo possível portanto o cancelamento do auto de infração a partir de provas apresentadas após a impugnação. Assim, a não observância do princípio da verdade material configuraria ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa⁶⁴.

Destaque-se que a Administração Pública tem o poder de rever seus atos de ofício, não sendo necessário que o ato nascido ilegal seja desconstituído apenas a partir de uma reclamação do sujeito passivo. O artigo 65 da Lei 9.784/1999 destaca que os processos administrativos poderão ser revistos a qualquer momento, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes⁶⁵.

Isso não significa que se deva cair no outro extremo, de aceitar que a parte possa ocultar propositalmente fatos ou argumentos para apresentá-los quando mais conveniente, manipulando e tumultuando a marcha processual. Mas deve existir a segurança de que informações e documentos relevantes sejam aceitos, mesmo após precluso o direito de apresentá-lo, pois que o processo administrativo se baseia na busca pela verdade.

O STJ já decidiu inclusive que apenas os documentos indispensáveis devem acompanhar obrigatoriamente a petição inicial e a defesa, podendo haver flexibilidade quanto ao momento da juntada de outros documentos:

PROCESSO CIVIL. PROCEDIMENTO MONITÓRIO. CONTRATO DE

64 NEDER, Marcos Vinícius; MARTINEZ LOPES, Maria Teresa. *Processo Administrativo Fiscal Federal*: (Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.784/99). 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 75. *Apud* FERREIRA, Antônio Cesar Bueno. A preclusão e a verdade material no processo administrativo tributário. In: I Prêmio CARF de monografias em Direito Tributário 2010. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília: Edições Valentim. p. 2011. p. 176-177

65 BRASIL, Lei 9784 de 29 de janeiro de 1999. 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.”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 04.10.2014.

ABERTURA DE CRÉDITO EM CONTA-CORRENTE. POSSIBILIDADE. ALEGAÇÃO DE IRREGULARIDADE NA APURAÇÃO DO *QUANTUM DEBEATUR* . DOCUMENTO JUNTADO COM A APELAÇÃO. POSSIBILIDADE. ARTS. 397 E 398, CPC. EXEGESE. PRECEDENTES. DOUTRINA. RECURSO PROVIDO PARCIALMENTE.

(...)

II – Somente os documentos tidos como indispensáveis, porque “substanciais” ou “fundamentais”, devem acompanhar a inicial e a defesa. A juntada dos demais pode ocorrer em outras fases e até mesmo na via recursal, desde que ouvida a parte contrária e inexistentes o espírito de ocultação premeditada e de surpresa do juízo.

(Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 431716 / PB, Relator: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, 4ª Turma, Publicado em 19.12.2002)

Ao não aceitar uma prova apresentada após o prazo legal que confirma a ilegalidade do lançamento, o julgador compactuaria com a inverdade, optando por manter no mundo jurídico um ato que tem sua ilegalidade comprovada. O ato de lançamento é capaz de gerar sujeição, obrigando o contribuinte ao pagamento do tributo, o que não pode ocorrer caso não haja a certeza do crédito constituído e, muito menos, quando houver forte indícios de sua incorreção.

E, de nada adianta impor um excessivo rigor processual no âmbito administrativo, porque no caso de o contribuinte se sentir prejudicado pela decisão final administrativa, provavelmente irá acionar o Judiciário. Como já visto, a via administrativa é eletiva e o contribuinte pode a qualquer momento desistir do processo administrativo para reclamar no Judiciário. E, mesmo após o encerramento do processo administrativo, que não faz coisa julgada em sentido material, o contribuinte pode levar à análise do Judiciário toda a matéria já apreciada no administrativamente.

Dessa forma, impedir a apresentação de provas pelo contribuinte pelo rigor da preclusão, acabaria por acarretar em mais custas para a Administração Pública. Cabe também ao Judiciário o controle do ato administrativo. Assim, se a Administração possui elementos necessários para com segurança desconstituir o lançamento, deve assim fazê-lo, com base nos princípios da moralidade, da eficiência e da celeridade que pautam o exercício da função administrativa.

Nesse sentido:

PRODUÇÃO DE PROVAS NO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE PARA SE CONTRAPOR ÀS RAZÕES DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo do direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte trazido os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, ao não ser bem sucedido no julgamento de 1ª instância, razoável se admitir a juntada das provas no voluntário, pois é exceção à regra geral de preclusão a produção de novos documentos destinados a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Ademais, seria por demais gravoso, e contrário ao princípio da verdade material, a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos. E ainda, sendo esta a última instância administrativa, tal postura exigiria do contribuinte a busca da tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco a análise das provas apresentadas em juízo, e ainda condenaria a União pelas custas do processo. (...) .

(CARF, Primeira Seção de Julgamento, Processo nº 16327.001040/2008-91 , Rel. Jose Evande Carvalho Araújo Solon Sehn Publicado em 13.03.2014)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 1993 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO / DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRECLUSÃO. APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.

O art. 16 do Decreto n. 70.235/72, que determina que a prova documental deva ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de se fazê-lo em outro momento processual, deve ser interpretado com temperamento em decorrência dos demais princípios que informam o processo administrativo fiscal, tais como o formalismo moderado e a busca da “verdade material”. A apresentação de provas após a decisão de primeira instância, no caso, é resultado da marcha natural do processo, pois, não tendo a decisão de piso considerado suficientes os documentos apresentados pelo contribuinte para a comprovação do seu direito creditório, trouxe ele novas provas, em sede de recurso, para reforçar o seu direito.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 13811.000992/00-91, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator: João Otávio Oppemann Thome, Publicado em 15.08.2014)

Não se pode, assim, estabelecer um prazo para que o contribuinte questione a ilegalidade de um ato ou de uma decisão que o ampara, pois, na verdade, esse ato nem deveria ter entrado em vigor no mundo jurídico. Cabe a administração compulsoriamente anulá-lo, não cabendo impor barreiras para que o contribuinte colabore com a legalidade administrativa.

Contudo, o reconhecimento da benéfica necessidade de juntada de provas após o momento da impugnação, apesar de ser uma tendência, ainda encontra uma corrente contrária no CARF, que obsta a apresentação de provas após a 1ª instância, conforme se verifica abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PARTE PATRONAL. NÃO RECOLHIMENTO EM ÉPOCA PRÓPRIA. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO PROCESSUAL. § 4º DO ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

(...)

4. O contribuinte insiste na produção de provas, sem ao menos considerar que essa fase já foi superada, porquanto inobservada a regra descrita no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de impugnante fazê-lo em outro momento processual. Nota se, pois, que o Recurso Voluntário enquadra-se no referido “outro momento processual”. As provas documentais deveriam ter sido apresentadas por ocasião do protocolo da impugnação na primeira instância administrativa. Como tal providência não foi tomada pelo contribuinte na fase correta, evidenciada está a denominada preclusão consumativa.

Recurso Voluntário Negado.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 14367.000031/2010-04 , 3ª Turma Especial, Relator: Amilcar Barca Teixeira Junior, Publicado em: 22.07.2014)

Conforme já dito no primeiro capítulo deste trabalho, não há em nosso ordenamento uma hierarquia entre princípios. No caso de conflitos entre eles, como da segurança jurídica em oposição à verdade material e à legalidade, deve-se sopesar no caso concreto qual deve se aplicado.

Contudo, não é razoável que se vete o acesso à justiça justamente se fundamentando na segurança jurídica, o que compromete o bom julgamento e a finalidade teleológica do processo. Até mesmo porque não se promove a segurança jurídica, materialmente falando, ao se impor ao administrado o cumprimento de uma obrigação sabida ilegal, no caso de estar o lançamento viciado.

Permitir a admissibilidade de provas necessárias para o deslinde da causa até um determinado momento processual não traz o valor de justiça nem de segurança jurídica buscadas pela parte. Em última instância, esvazia de sentido o processo administrativo, uma vez que praticamente obrigaria, por um lado, ao contribuinte se valer do Judiciário e, por outro lado, ao Judiciário, a possível anulação de um ato que já poderia ter sido revisto, inclusive pela Administração através de seu poder de autotutela.

Ainda que por apego à rigurosidade procedimental, o órgão julgador indeferisse a produção de provas pelo contribuinte, o próprio julgador, caso ainda não tenha o seu

convencimento formado, poderia solicitar a sua produção, em qualquer momento processual, dado seu amplo poder investigativo, a fim de que seu julgamento esteja de acordo com a verdade obtida de forma mais próxima possível daquilo que ocorreu na realidade.

Não se trata aqui de um julgador partidário, adentrando em matérias estranhas àquelas levantadas pelas partes, mas de um julgador que aprecia todas as provas alegadas pelas partes como necessárias ao fundamento de seu bom direito. O cerceamento do direito de defesa afasta a Administração de sua necessária atuação conforme a lei e o Direito, e da moralidade administrativa, que é dever da Administração e direito do administrado, em nosso caso, o contribuinte.

5. CONCLUSÃO

Atualmente, a aplicação do princípio da verdade material tem sido bastante difundida, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, em especial do CARF, nossa principal fonte de estudo.

Ao atuar no sentido de não se limitar às provas trazidas aos autos pelas partes, determinando investigações quando necessário, o julgador homenageia os valores máximos que pautam o Direito Tributário e o Processual Tributário.

Por gozar de caráter eminentemente condenatório, na medida em que pretende compelir o contribuinte ao pagamento de tributos, acrescido das penalidades cabíveis, não se pode admitir que a cobrança tributária se dê de forma a não permitir que seu destinatário compreenda perfeitamente seu conteúdo material ou que obstaculize o seu direito de defesa, constitucionalmente garantido.

Um dos grandes desafios do processo administrativo é se pautar pela imparcialidade, desde a inauguração de sua fase contenciosa, que, como já visto, ocorre com a Impugnação do lançamento. Na verdade, desde a fase imediatamente anterior, a Administração Pública deve se pautar pela busca da verdade real, pois não é cabível que se efetue o lançamento quando não há indícios suficientes à demonstração do crédito perseguido pela Fazenda Pública.

Mas é no curso do processo que a questão se torna ainda mais relevante. Como já visto, a Administração Pública, além de atuar como julgadora administrativa, também tem seus interesses como parte. O que não pode ocorrer é uma polarização do processo, tratando-se o contribuinte como agente estranho e com interesses conflitantes a um único interesse da Administração Pública.

Por óbvio que a Fazenda Pública tem o interesse em promover a arrecadação de forma o mais eficaz possível, haja vistas que são os recursos que contribuirão para todo o funcionamento da máquina estatal. Contudo, este deve ser o seu interesse como parte. O interesse da Administração enquanto julgadora deve ser apenas institucional, de buscar a verdade, de todas as formas possíveis e admissíveis em Direito, para que conclua pela manutenção ou não da exação.

Por essa razão, a busca pela verdade material não deve se colocar em um plano

utópico, impossível de ser alcançado e aplicado, mas, por outro lado, não basta que o julgador administrativo se contente com verdades parciais, inclusive porque não é facultativo à Administração anular seus próprios atos quando constatadas ilegalidades. Trata-se de um dever imposto ao Estado em prol da coletividade.

Assim, admitir previamente um limite temporal para a produção de provas sem que se analise o caso concreto prejudica o direito a ampla defesa e, em última instância, pode ofender o interesse público, ao privilegiar uma das partes, podendo dar um rumo totalmente diferente do que o processo teria se a prova tivesse sido admitida.

Não se defende aqui que as partes possam manipular o processo, apresentando as provas ao seu bel-prazer, quando lhes parecer mais conveniente. Contudo, o limite estabelecido pela lei processual não pode obstar a busca pela verdade. Não existe o valor de segurança jurídica na decisão que, por apego ao rigor processual, acaba por condenar a parte que poderia obter o resultado favorável. Destaque-se aqui que a lei processual tem apenas caráter instrumental, devendo prevalecer em caso de conflito o valor de justiça, pois que norteador fundamental do Direito.

Assim, parece razoável que o limite imposto à atuação das partes não deve ser meramente o temporal. No sentido de se promover a segurança e a celeridade do processo, pode o julgador optar por limitar a atuação das partes à matéria tratada inicialmente no processo, seja aquela proposta pela Fazenda Pública ao proceder à autuação, seja aquela suscitada pelo contribuinte em sua defesa na Impugnação.

Excetuando-se as questões novas, surgidas no curso do processo, o julgador não deveria permitir que as partes adentrassem em matéria estranha àquela proposta, decidindo o conflito nos limites trazidos aos autos. Nesse sentido, não caberia à parte propor novos fatos e argumentos ao longo do processo, simplesmente porque perdeu o momento oportuno de fazê-lo, mas porque (salvo as razões de força maior), ao optar por não fazê-lo, implicitamente aceitou as informações como trazidas pela outra parte. Defende-se, portanto, um limite não temporal, mas de cognoscibilidade, na atuação do julgador.

Assim, a partir dos limites trazidos pelas partes, que são aquelas que tem os interesses subjetivos na pacificação do conflito, deve o julgador se aprofundar, exercendo seus poderes investigatórios, não se contentando com uma mera aparência de verdade. Dessa forma, muito embora às partes seja imposto um limite, este não deve ser vincular o julgador, que deve

gozar de toda a liberdade possível para, dentro dos limites morais e éticos admitidos em direito, primar pela busca da verdade para satisfazer não apenas o interesse imediato das partes, mas também o interesse da coletividade, que é atingido pelo resultado de cada julgamento tributário.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 2014.

ARAÚJO, José Osterno Campo de. **Verdade real possível no processo penal**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/10971/verdade-real-possivel-no-processo-penal>.

AURÉLIO, Marco Meirelles. **Invalidades no Processo Administrativo Tributário**. In: I Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010 / Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília : Edições Valentin, 2011.

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm

_____, **Decreto-lei 3.689 de 3 de outubro de 1941**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm

_____, **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm

_____, **Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm

_____, **Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm

_____, **Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm

_____, **Lei 9.784 de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm.

_____, **Decreto 7.574 de 29 de setembro de 2011**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm.

_____, Senado Federal. **Projeto de Lei nº 222 de 2013**. Disponível em:

http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=113086.

_____, Senado Federal. **Projeto de Lei nº 166 de 2010**. Disponível em: www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=84496.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 473**. Disponível em: http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0473.htm

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula nº 46**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>

BRIÃO, Roberta Fussieger. **Os poderes instrutórios do juiz e a busca da verdade real no processo civil moderno**. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/PODERES%20INSTRUTORIOS%20DO%20JUIZ%20E%20A%20BUSCA%20DA%20VERDADE%20REAL%20-%20Roberta%20Fussieger%20Brião.pdf>.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, nº 16, maio-junho-julho-agosto, 2007. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/princ_segurança_jurídica_pbc.pdf.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 27ª edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25ª edição. São Paulo: Atlas

FERREIRA, Antônio Cesar Bueno. **A preclusão e a verdade material no processo administrativo tributário**. In: I Prêmio CARF de monografias em Direito Tributário 2010. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília: Edições Valentim. p. 2011.

FRAGA, Henrique Rocha. **Os princípios da legalidade, da verdade material e do**

inquisitório perante a atividade administrativa de lançamento tributário. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2158, 29 maio 2009. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/12871>

HADDAD, Carlos Henrique Bolirido. **Verdade Material e Verdade Formal:** antiga distinção ou moderna concepção?. Revista CEJ, Brasília, Ano XVI, nº 56, p.91-101. Janeiro/abril de 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme & ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de Processo Civil, Volume 2: Processo de Conhecimento.** 7ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro:** administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 29ª edição. São Paulo, 2011.

MELO, Fabio Soares de. **Processo administrativo tributário:** princípios, nulidades e efeitos jurídicos. Dissertação de Mestrado – PUC/SP. São Paulo, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDONÇA, Maurítânia Elvira de Sousa. **Processo administrativo fiscal: alguns aspectos importantes.** Disponível em [\[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12252&revista_caderno=26\]](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12252&revista_caderno=26).

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado.** 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RANGEL, Paulo. **Direito Processual Penal.** 18ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

SILVA, Helda Pedrita Araújo Azevedo e. **Verdade Material e Prova no Processo Administrativo Fiscal**. 2008. 31f. Monografia. Universidade de Brasília. Centro de Educação a Distância Pós-graduação em Direito Processual Tributário, Brasília, 2008.

SILVA, Nelson Finotti. **Verdade Real versus Verdade Formal no Processo Civil**. Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil, n.º 20 – Novembro-Dezembro, 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento**. 50ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. In: Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/a-prova-no-direito-tributario-por-fabiana-del-padre-tome/>.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito Financeiro e Tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.