

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

JOSÉ EDUARDO GENERO SERRA

**GESTÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL: VERDADE MATERIAL VS SEGURANÇA JURÍDICA**

SÃO PAULO

2021

JOSÉ EDUARDO GENERO SERRA

**GESTÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL: VERDADE MATERIAL VS SEGURANÇA JURÍDICA**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Tathiane dos Santos Piscitelli.

SÃO PAULO

2021

Serra, José Eduardo Genero.

Gestão da prova no processo administrativo tributário federal : verdade material vs segurança jurídica / José Eduardo Genero Serra. - 2021.

149 f.

Orientador: Tathiane dos Santos Piscitelli.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Prova (Direito). 2. Jurisdição. 3. Processo administrativo. 4. Processo tributário. 5. Segurança jurídica. I. Piscitelli, Tathiane dos Santos. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2

JOSÉ EDUARDO GENERO SERRA

**GESTÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL: VERDADE MATERIAL VS SEGURANÇA JURÍDICA**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito para obtenção de título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Data da aprovação: 30/04/2021

Banca Examinadora:

Prof.^a Dr.^a Tathiane Piscitelli (Orientadora)
FGV-EDESP

Prof.^a Dr.^a Juliana Furtado Costa Araujo
FGV-EDESP

Prof. Dr. Gilson Wessler Michels
UFSC

Sr.^a Edeli Pereira Bessa
CARF

Aos meus pais, José e Theresa, os mais exímios mestres que conheci e cujas lições me trouxeram até aqui. Suas meras ausências corpóreas são incapazes de macular o legado infinito de suas vidas.

À minha esposa, Rachel, rainha da doçura e da compreensão, presença constante ao meu lado, mesmo nos momentos mais improváveis para qualquer outro ser humano.

À minha filha, Eduarda, que, já ao nascer, tocou com seus olhos o meu coração, fazendo-me experimentar uma forma de amor que, até então, eu desconhecia.

AGRADECIMENTOS

Em alguma medida, muitos contribuíram para o desenvolvimento dessa pesquisa. Nominá-los, contudo, seria tarefa arriscadíssima, ante a possibilidade de, por mero lapso, deixar de relacionar alguém.

Entretanto, seria profundamente injusto não agradecer à Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo. Os ensinamentos lá adquiridos formaram a base de todo esse trabalho. Cada aula, cada debate, cada trabalho de disciplina, absolutamente tudo o que lá fora desenvolvido – sempre em elevado grau de excelência – foi decisivo para o balizamento desse texto.

Por isso, fica aqui meu sincero agradecimento aos professores e aos colegas de classe dessa Escola por todo esse aprendizado. Impossível deixar de reconhecer o mérito da Coordenação do curso de mestrado profissional, certamente a grande responsável pelo arranjo exitoso em que tal projeto de ensino se constitui.

Relevantíssimo destacar as lições da minha estimada orientadora, Prof.^a Dr.^a Tathiane dos Santos Piscitelli. Suas críticas, observações e comentários me conduziram pelo seguro caminho de sua experiência, sem me poupar das agruras da pesquisa científica. Lendo o texto, impossível imaginá-lo no ponto em que está sem o enriquecimento que tal orientação propiciou. Se melhor não ficou, a culpa é exclusiva desse autor, tenham certeza. Obrigado, professora!

Por fim, oportuno agradecer à Receita Federal do Brasil, órgão de Estado do qual muito me orgulho em fazer parte. É nessa instituição que desenvolvi todo o meu conhecimento prático acerca do processo administrativo tributário. É indescritível a satisfação de perceber a seriedade e o alto nível com que o tema é tratado por toda essa Secretaria. Especificamente quanto à Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro, desejo agradecer a todos os meus pares que, ao longo de minha trajetória naquela Unidade nos últimos quatorze anos, me oportunizaram debates excepcionais.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apontar qual linha de gestão de provas é a mais adequada ao processo administrativo tributário federal, tomando-se como referência o repertório normativo do direito probatório, bem como as orientações doutrinárias sobre a matéria. Identifica-se que, na prática, questões como a imprecisão na distinção entre processo e procedimento e a dúvida sobre a legislação efetivamente aplicável ao tema, conduzem a formas distintas de trato da prova pelas autoridades julgadoras. As diferenças se acentuam no que diz respeito ao reconhecimento de aspectos preclusivos, bem assim da existência de uma jurisdição administrativa constitucionalmente estabelecida. Dessas divergências resultam posturas antagônicas quanto à produção de provas de ofício. Parte das autoridades julgadoras entendem pela plena possibilidade de fazê-lo, sob a consideração de ser o julgamento administrativo uma modalidade de revisão de ofício. Outra parte, reconhecendo a atividade judicante da Administração Pública, enxerga o processo administrativo tributário como um controle de legalidade feito sobre os contornos estabelecidos, pelas partes, para a lide. O que se observa, a partir de tal quadro, é estar-se diante de um confronto aparente entre verdade material e segurança jurídica. Conclui-se que esta deve prevalecer sobre aquela, sem que o julgador reste proibido de efetuar instrução probatória, mas que se limite a fazê-lo nos casos em que se mostre necessário conferir materialidade ao já alegado por quaisquer das partes, tanto quanto nas situações em que haja dúvida intrinsecamente relacionada à prova já autuada.

Palavras-Chave: Gestão da prova. Processo administrativo. Jurisdição. Verdade material. Segurança jurídica.

ABSTRACT

The present work aims to point out which line of evidence management is the most appropriate to the federal tax administrative process, taking as reference the normative repertoire of evidential law, as well as the doctrinal guidelines on the matter. It is identified that, in practice, issues such as inaccuracy in the distinction between process and procedure and the doubt about the legislation effectively applicable to the subject lead to different ways of treating the evidence by the judging authorities. The differences are accentuated with regard to the recognition of preclusive aspects, as well as the existence of a constitutionally established administrative jurisdiction. These divergences result in antagonistic attitudes regarding the production of proofs by the judge. Part of the judging authorities understand the full possibility of doing so, under the consideration of the administrative judgment is a form of official review. Another part, recognizing the judiciary activity of the Public Administration, sees the tax administrative process as a control of legality made over the contours established, by the parties, for the dispute. What can be observed, from such a framework, is to face an apparent confrontation between material truth and legal certainty. It is concluded that it must prevail over that, without the judge remaining forbidden to carry out probative instruction, but that it is limited to doing so in cases where it is necessary to confer materiality to that already alleged by any of the parties, as well as in situations where there is doubt intrinsically related to the evidence already recorded.

Keywords: Evidence management. Administrative process. Jurisdiction. Material truth. Legal certainty.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	15
2.1	PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO FISCAL	16
2.2	LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.....	22
3	PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	26
3.1	DINÂMICA DA PROVA	26
3.1.1	<i>Ônus da prova</i>	<i>31</i>
3.1.2	<i>Ônus da argumentação</i>	<i>34</i>
3.2	PRECLUSÃO TEMPORAL NA RELAÇÃO JURÍDICO-PROCESSUAL	38
4	DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS PARA A GESTÃO DA PROVA.....	44
4.1	OBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL	47
4.2	RESPEITO AO FORMALISMO MODERADO.....	50
4.3	OBTENÇÃO DA VERDADE MATERIAL.....	54
4.4	MANUTENÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA	58
5	PRÁTICA DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.....	63
5.1	LINHAS DE JULGAMENTO	63
5.1.1	<i>Julgamento como revisão de ofício.....</i>	<i>64</i>
5.1.2	<i>Julgamento como controle de legalidade estrito</i>	<i>67</i>
5.2	GESTÃO DA PROVA EM SITUAÇÕES PRÁTICAS	70
5.2.1	<i>Compensação não homologada por despacho inepto.....</i>	<i>72</i>
5.2.2	<i>Impugnação trazendo novas deduções à base de cálculo.....</i>	<i>75</i>
5.2.3	<i>Carência probatória da exigência fiscal.....</i>	<i>75</i>
5.2.4	<i>Modificação do pedido ou da causa de pedir</i>	<i>78</i>
6	ANÁLISE DA GESTÃO DA PROVA EFETUADA NAS SITUAÇÕES APRESENTADAS.....	82
6.1	AVALIAÇÃO DA CORRELAÇÃO ENTRE LINHAS DE JULGAMENTO E VEREDITOS.....	82

6.2	ANÁLISE CRÍTICA DAS SITUAÇÕES APRESENTADAS.....	84
6.2.1	<i>Relativização dos aspectos preclusivos.....</i>	85
6.2.2	<i>Modificações da causa de pedir ou do pedido</i>	89
6.3	COMENTÁRIOS À LUZ DO REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO	94
7	RECOMENDAÇÕES AOS SUJEITOS PROCESSUAIS.....	102
7.1	RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE UMA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA	102
7.2	ATUAÇÃO IMPARCIAL E NOS LIMITES DA LIDE	108
7.3	ATIVIDADE PROBATÓRIA DO JULGADOR.....	116
7.3.1	<i>Oficialidade e inércia.....</i>	116
7.3.2	<i>Situações autorizadoras da instrução probatória de ofício.....</i>	120
7.4	CONSTRUÇÃO DA VERDADE COM SEGURANÇA JURÍDICA	126
7.5	PROTAGONISMO DAS PARTES	131
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	137
	REFERÊNCIAS	140

1 INTRODUÇÃO

Desenvolvida sob a forma de trabalho exploratório sobre prática jurídica, a presente pesquisa tem como objetivo apontar qual, dentre as linhas de gestão de provas desenvolvidas pelos julgadores, é a mais adequada ao processo administrativo tributário federal, com base nos fundamentos jurídicos que informam o direito probatório nacional, bem assim nos ensinamentos doutrinários afetos ao tema.

Para a consecução do mister pretendido, é preciso, ainda como medida introdutória, delimitar o escopo semântico de processo, para conformar a locução processo administrativo à dogmática do direito processual. Após, é relevante apresentar a importância do contencioso administrativo para a composição de lides tributárias. Finalizando a preliminar contextualização do tema, vale mencionar como a gestão da prova ocorre na prática e em que medida a doutrina aborda a questão. É o que se passa a fazer a seguir.

O termo “processo administrativo tributário” – ou “processo administrativo fiscal” – tem duas acepções: uma estrita, consistente na fase contenciosa, outra geral, abarcando os autos do procedimento fiscal (auditoria, revisão de lançamento ou de compensação, exclusão de regime de tributação ou de benefício fiscal, solução de consulta etc.). A expressão é empregada neste texto com o primeiro significado, ou seja, o processo inaugurado diante da pretensão da Fazenda resistida pelo sujeito passivo, e que será objeto de julgamento administrativo. Não obstante, haverá referências ao segundo sentido do termo, pois muito da controvérsia acerca da gestão da prova advém da pluralidade de significados em questão.

É inegável a importância da via administrativa para o deslinde de litígios tributários. Relativamente à via judicial, as vantagens que se apresentam são: expectativa de menor tempo de tramitação¹, desnecessidade de depósito recursal², facultatividade de representação por

¹ A Constituição Federal impõe, como garantia fundamental, a razoável duração do processo, seja administrativo ou judicial (artigo 5º, LXXVIII). É inegável, contudo, que o ordenamento jurídico regula com mais rigor os prazos de tramitação do processo administrativo, possivelmente com vistas a concretizar o princípio da eficiência, de observância obrigatória pela Administração Pública, nos termos da Constituição (artigo 37, *caput*). Nesse sentido, sobressaem os seguintes dispositivos: Decreto nº 70.235/72, artigos 4º e 27, Lei nº 9.784/99, artigos 49 e 59, § 1º, e Lei nº 11.457/07, artigo 24.

² Lei nº 9.784/99, art. 2º, XI. STF, súmula vinculante 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”. STJ, súmula 373: “É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.”.

advogado³ e a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário⁴. (MICHELS, 2018, p. 45-46).

Tais características levam um número expressivo de contribuintes a buscar o contencioso administrativo para se insurgirem contra o resultado de procedimentos fiscais que lhes atingem, ao menos antes de judicializar a discussão. Assim, é importante que o processo administrativo tributário seja conduzido de modo a atender à expectativa de um julgamento célere e justo, com plena realização dos princípios da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal⁵. Sobre o assunto, Bonilha (1997, p. 61) esclarece que:

A garantia da defesa é a coluna-mestra do processo administrativo. A cientificação do processo ao administrado, a oportunidade para contestar e contraditar, a de produzir provas e acompanhar a respectiva instrução e a utilização dos recursos cabíveis, constituem requisitos mínimos para a regularidade processual.

Ocorre que a gestão da prova no processo administrativo tributário não se desenvolve de maneira uniforme. Em parte dos casos, as provas apreciadas em sede de julgamento são apenas aquelas carreadas aos autos. Em outra parte, a autoridade julgadora efetua plena produção de provas, por via direta – consulta às informações constantes nos sistemas da Receita Federal⁶ – ou por via indireta – determinando diligência a ser realizada pelo auditor responsável pelo procedimento fiscal ou intimando o contribuinte a apresentar documentos. Entre essas duas posições extremadas, há um largo espectro prático em que a produção de provas é realizada pelo julgador.

O que emerge de tal situação é uma incerteza potencial para o administrado, que, uma vez defendendo-se do resultado do procedimento fiscal, não sabe se, ao contestar, valerão as razões de acusação e defesa pelas provas acostadas pelas partes. Afinal, há a possibilidade

³ A obrigatoriedade da representação por advogado é exceção no processo administrativo (Lei 9.784/99, art. 3º, IV). É, contudo, regra no processo judicial (Constituição Federal, art. 133; Lei nº 13.105/15, art. 103; Lei 9.099/95, arts. 9º, 41, § 2º, 78; Lei nº 5.478/68, art. 2º; Decreto-Lei nº 5.452/43, art. 791; Decreto-Lei nº 3.689/41, arts. 185, 261, 263, 306, § 1º e 654; Lei nº 8.906/94, arts. 1º, I, § 1º, 2º).

⁴ Lei nº 5.172/66, art. 151. III. Não há, portanto, os condicionantes do processo judicial para a suspensão da exigibilidade: depósito do montante integral, medida liminar ou tutela antecipada, exigidas no mesmo artigo 151, incisos II, IV e V.

⁵ CF: “Art. 5º. [...] LV - 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; [...]”

⁶ Esta modalidade direta de produção de ofício de provas ocorre exclusivamente na primeira instância de julgamento, efetivada nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ). Isso porque somente servidores em exercício nessa Secretaria possuem acesso aos sistemas do órgão, o que é o caso dos Auditores com mandato de julgador. Auditores ou representantes de contribuintes investidos na função de Conselheiros no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão externo à Receita Federal responsável pelo julgamento nas instâncias segunda e especial, não possuem habilitação em perfis de consultas aos sistemas.

concreta de o julgador aprofundar a investigação dos fatos, inclusive com a produção de provas inéditas e que, por si sós, podem lhe servir de fundamento para decidir. Evidentemente que, gerida dessa forma a questão probatória, a própria Administração pode ser surpreendida, tendo seu intento denegado por razões antes ausentes do contexto delimitado pelas partes.

A preocupação que esse quadro causa ao operador do direito vem da imprevisibilidade do teor da decisão. Não propriamente quanto às possibilidades de veredito, que, como sói ser, invariavelmente será integral ou parcialmente a favor de uma das partes. Mas sim quanto aos fatos invocados pela autoridade julgadora como razões de decidir em favor de um ou de outro, já que eles podem estar relacionados a provas até então ausentes dos autos ou mesmo desconhecidas pelos litigantes.

A inquietação central que motiva o desenvolvimento da presente pesquisa é, por conseguinte, que a busca pela verdade material levada a efeito de modo agudo possa vir a abalar a segurança jurídica almejada pelas partes do processo.

Acaso o robustecimento das provas pela autoridade julgadora – em proveito de uma ou de outra parte – venha a se operar de modo que, inequivocamente, se possa afirmar que serviu para clarificar os fatos e aproximar ao máximo o juízo da realidade pretérita (seu atingimento pleno em sede processual, sabe-se, é inalcançável), é possível considerar que o ativismo probatório da autoridade julgadora serviu para concretizar a justiça material, sem que isso signifique afastar a discussão acerca do eventual abalo à segurança jurídica. O prejuízo incontestado para as partes advém quando a situação inversa se dá, ou seja, quando não se pode concluir pacificamente que as provas produzidas pelo julgador dirimiram dúvidas pertinentes, no mais das vezes porque partiram de premissas não absolutas.

Como se vê, o tema é instigante, quer seja pela variação com que na prática é operado, quer seja pela importância que tem para o desfecho da lide. Não obstante, ainda que haja notáveis obras dedicadas, parcial ou integralmente, ao direito probatório tributário aplicado ao processo administrativo, nota-se um vácuo doutrinário quanto à gestão da prova nessa espécie processual. Vale dizer, muito se leciona sobre como as partes devem proceder em seu mister de instrução probatória, mas pouco se analisa o processamento das provas pela autoridade julgadora.

Não são poucas as obras de elevado teor que, dando a devida importância ao conteúdo normativo, expõem em parágrafos corridos o conteúdo dos dispositivos das normas processuais administrativas acerca das provas, mas deixam de trazer o esmiuçado posicionamento de seus grandes autores. (PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, 2007). Em mesma monta se contam doutrinas de grande extração que lecionam a anacrônica distinção entre verdade formal e verdade

material, como se houvesse níveis de importância na apuração de fatos, conforme o ramo do direito material relacionado ao processo. (PESTANA, 2007, p. 52-54)⁷.

É evidente que a exposição dos fatos no processo é do interesse de todos os sujeitos processuais – julgador, autoridade fiscal e sujeito passivo. Mas a legitimidade de suas atuações é diretamente implicada pela forma que concorrem para que se realize não apenas a “justiça material” como também a “justiça processual”. Não se pode falar em decisão justa se as normas materiais forem primorosamente aplicadas sobre fatos apurados com inobservância ao correto delineamento dos institutos probatórios.

O direito probatório deve ser de estrita observância a todos que atuem no processo administrativo tributário, de sorte que o clamor por “justiça material” jamais suplante a necessária realização de “justiça processual”, sem a qual, no limite, o processo pode deixar de ser um valioso e democrático mecanismo de pacificação de impasses sociais, e a prova transmutar-se de instituto essencial para a prolação de uma decisão justa em instrumento de arbítrio e obscurantismo. (MARINONI; ARENHART, 2011, p. 25-26).

Para a determinação da mais adequada forma de gerir a prova no processo administrativo tributário – objetivo desta pesquisa –, foi trilhado o percurso fixado pelos capítulos a seguir sintetizados. A partir de então, formulou-se recomendações aos sujeitos processuais, inclusive com a indicação das situações que, na prática, o julgador pode produzir prova de ofício, sem causar inquietação às partes. Espera-se, com isso, orientar a produção de decisões as mais justas quanto possível para cada caso julgado.

Com vistas ao objetivo desta obra, no capítulo 2, aborda-se a evolução do processo administrativo tributário, ante o reconhecimento de uma função julgadora executada pela Administração Tributária. É enfatizada a distinção entre essa espécie processual e o procedimento fiscal, assinalando-se a repercussão dessa diferença para que a prova seja tomada como elemento de direito material ou processual.

⁷ Nesse sentido, já alertava James Marins (2019, p. 23-24):

“A sistematização do Processo Tributário representa esforço voltado para a localização de critérios jurídicos que atribuam forma e conteúdo sistemático ao estudo do fenômeno processual tributário, isto é, critérios lógico-jurídicos que agreguem, ordenem e – dessarte – confirmem contextura ao plexo desordenado de regras jurídicas que toquem com a matéria processual no tratamento das lides tributárias.

Isso se nos afigura relevante por duas razões [...]:

i) há inegável carência de obras jurídicas de cunho propedêutico no campo do Direito Processual Tributário;

ii) os assuntos concernentes a esta disciplina são invariavelmente tratados de forma isolada e pontual, senão que em estudos exclusivamente amarrados a comentários de legislação codificada [...], sem que se externem qualquer preocupação com o desenvolvimento de estruturas principiológicas fundamentais.

Devem ser evidenciados alguns aspectos, internos ou externos, que se apresentam como determinantes para a compreensão da necessidade de sistematização do Processo Tributário através da adoção de princípios que lhe sejam próprios.”

Ainda no segundo capítulo, é feita a diferenciação entre as acepções substantiva e adjetiva do processo administrativo tributário, anotação importante para que bem seja entendida a gênese das variações presentes na gestão da prova dessa espécie processual. Na sequência, é apresentada a legislação de regência do contencioso tributário na esfera administrativa.

Contextualizado o *locus* em que se desenvolve a prática jurídica estudada – gestão da prova efetuada pelo julgador –, passa-se, no capítulo 3, a discorrer sobre os contornos teóricos e normativos da produção de provas em litígios perante a administração tributária federal, com ênfase na dinâmica probatória e no instituto da preclusão. Para bem cuidar dos limites metodológicos da instrução probatória, são abordadas questões como a identificação das principais espécies processuais no contencioso administrativo, a determinação das partes autora e ré e a fixação do momento da prova.

O capítulo 4 discorre sobre as diretrizes constitucionais inafastáveis ao processo administrativo tributário. Já o quinto capítulo alude às linhas de julgamento, com base nos referenciais doutrinários em que se fundam. Faz-se a apresentação das formas distintas de gestão da prova que emergem dessas linhas, recorrendo-se, para tanto, à exposição de situações práticas de elevada incidência no processo administrativo tributário. Os vereditos antagônicos, conforme o trato processual dado ao caso pela autoridade julgadora, são anotados.

As situações práticas expostas são analisadas no capítulo 6, à luz de todo o referencial dogmático antes apresentado. Mensura-se a correlação entre as linhas de julgamento e os vereditos. A análise culmina com uma avaliação crítica da gestão probatória perpetrada por ambas as correntes, do que resulta o apontamento daquela que se entende mais apropriada ao processo.

O capítulo 7 elenca recomendações de ordem prática aos sujeitos processuais, não por isso desprovidas de caráter científico. Afirmações propositivas sobre jurisdição administrativa, imparcialidade da autoridade julgadora, limites da lide, instrução probatória de ofício, construção da verdade com segurança jurídica processual e protagonismo das partes são formuladas, buscando-se forte amparo na legalidade, valor tão caro à Administração Tributária, seja qual for a função a ser por ela desempenhada.

O capítulo 8 encerra o trabalho com considerações que sintetizam as conclusões da pesquisa, sem o adensamento do conteúdo inerente aos demais capítulos.

2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Para a consecução de seus interesses inalienáveis, o Estado necessita estabelecer e aprimorar uma estrutura administrativa que execute a atividade tributária. É, precipuamente, o conjunto de recursos assim arrecadados o meio que viabiliza tal mister. Assim se constitui e se amolda a Administração Tributária de uma sociedade.

A atuação desse apêndice administrativo estatal se dá tanto pela manutenção de condições para que os contribuintes espontaneamente cumpram suas obrigações tributárias, como pela atividade persecutória sobre aqueles que deixam de fazê-lo. A larga extensão sobre o espectro social em que recai tal atividade, bem assim o relevante impacto da incidência tributária sobre o patrimônio dos particulares, são fatores que tornam essa atividade fonte de numerosos litígios entre administração e administrados.

Nesse contexto, nada mais apropriado, com vistas à eficiência do Estado, que a Administração Tributária encarregada de formular a exigência fiscal também se incumba de, ainda num plano extrajudicial, solucionar as lides que disso decorra. Essa dualidade de atuação serve ao propósito de aproveitar a expertise na matéria objeto da controvérsia para a justa composição do conflito, minorando o risco de asoberbamento do Poder Judiciário por tais feitos. Não por acaso, citando Geraldo Ataliba, assim se manifestava Marins (2019, p. 51):

Quanto ao Processo Administrativo Tributário, Geraldo Ataliba expressava sua constante preocupação, em lição vintenária que merece ser lembrada em sua integralidade: “Estabelece-se conflito entre o fisco (órgão fazendário do Estado) e o contribuinte, sempre que aquele manifesta uma pretensão resistida por este. Ao exigir o fisco um tributo, uma multa ou um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências a ela resistir, por entendê-las infundadas ou excessivas. A divergência – ensejadora do litígio, contenda, dissídio – sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma. Como a Constituição protege o patrimônio e a liberdade contra a ação estatal – somente consentindo que esses bens sofram diminuição ou detrimento mediante lei –, dessa divergência surge o direito de o contribuinte pedir ao Poder Judiciário a declaração da correta aplicação da lei ao caso concreto. Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judicial”.

Neste ponto, é inevitável o questionamento sobre ser realmente apropriado que a Administração Tributária exerça essa dupla função, afinal o que assim se estabelece é que a estrutura orgânica que impõe o ônus ao contribuinte também se incumba de solucionar o conflito, acaso reste inconformado aquele contra qual se formulou a exigência fiscal.

Não se alude, aqui, à questão de eventual parcialidade da Fazenda, em proveito dos interesses que patrocina, algo que se reputa de improvável ocorrência prática ante o estrito direcionamento estatal no agir em conformidade com a legalidade. A ponderação válida, nesse momento, é sobre ser factível a efetiva observância das balizas legais que se estabeleçam para a delimitação de uma e outra função da Administração Tributária – fiscalização e julgamento. O desafio para que isso, na prática, se cumpra é grande e de existência reconhecida pela doutrina que aborda a disciplina do processo tributário:

Poucas disciplinas jurídicas encontram tão variadas matizes e facetas. Reúne, o Processo Tributário, a um só tempo, problemáticas multisseculares, nem sempre de cunho essencialmente jurídico, mas que encontram notas sempre atuais [...]. Todo esse *iter*, ademais, está orientado pela incessante busca da realização da justiça. É disciplina tão fértil que permite até mesmo que seja examinada a partir do conteúdo jurídico da doutrina da Tripartição dos Poderes, celebrizada há mais de dois séculos pelo Barão de Montesquieu e podendo-se incluir em sua problemática até mesmo a questão do repúdio da lei pelo administrador (com a finalidade da realização da justiça), [...]. (MARINS, 2019, p. 16).

Como se vê no trecho acima, o problema encontra raízes na percepção da tripartição dos Poderes estatais pelos órgãos da Administração Tributária, por vezes visada por prisma não essencialmente jurídico, mas do atuar hodierno, e que faz nascer confusões de ordem prática sobre as fases procedimental e processual da atividade tributária. Por isso, a seguir, passa-se a distinguir uma fase da outra para, depois, apresentar as normas de regência do processo, muitas vezes tomadas como inaplicáveis pela autoridade julgadora na seara administrativa.

A adequada, ainda que objetiva, contextualização fática e normativa do processo administrativo tributário iniciada neste capítulo é relevante para a presente pesquisa, afinal é nesse cenário que se desenvolve a gestão da prova pelo julgador administrativo, objeto do estudo em tela.

2.1 PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO FISCAL

Historicamente, a divisão perfeita do Poder Estatal – Executivo, Legislativo e Judiciário – se mostrou inalcançável, até mesmo por ele ser uno e indivisível. Disso resultou o incremento das funções atípicas de cada um dos Poderes, fenômeno que, longe de representar a intervenção mútua indevida entre órgãos públicos, estabelece um salutar sistema de freios e contrapesos ao poder público e otimiza o funcionamento do Estado.

Não por acaso, comentando a estanqueidade entre o processo administrativo e o processo judicial, assim leciona Michels (2018, p. 25-26):

As razões para a adoção de um sistema tão compartimentado parecem estar fundadas numa visão estrita do princípio da separação dos poderes, qual seja a de

que a função do Legislativo é legislar, a função do Judiciário é julgar e a função do Executivo, por fim, é governar. Ocorre, porém, que o princípio evoluiu no sentido de incorporar a noção da interdependência das funções do Estado e, com isto, difundir a ideia de que para além da separação formal dessas funções, deve imperar a independência harmônica, calcada não em funções privativas, mas em funções estatais precípuas. Em outras palavras, cada poder exercita as três funções jurídicas do Estado; uma obviamente em caráter predominante e as outras em caráter subsidiário.

Especificamente quanto à função julgadora do Poder Executivo brasileiro, cabe observar que a Constituição Federal vigente deu contornos a uma jurisdição administrativa. O direito de petição a órgãos públicos, a necessidade de devido processo legal para cominação de penas pecuniárias e a garantia de contraditório e ampla defesa explicitam essa opção constitucional.⁸

A doutrina nacional é firme em declarar a existência de uma Administração judicante, como faz, em obra coletiva, Ana Paula Duarte Ferreira (2016, p. 25):

No caso do processo administrativo, porém, a solução do litígio é dada no âmbito do administrativo, o que remete às funções típicas e atípicas exercidas no âmbito de cada Poder – Legislativo, Executivo e Judiciário.

A repartição de poderes resulta da concepção de um sistema político em que cada órgão desempenha função distinta, o que permite, ao mesmo tempo, que exerça uma contenção ou controle das atividades exercidas pelo outro órgão ou poder. Não se pode esquecer, entretanto, que o Poder estatal é sempre uno, somente sendo possível falar na distinção que se faz entre os órgãos incumbidos de desempenhar as funções estatais. [...]

Assim, a Administração Pública que tipicamente exerce funções administrativas, no caso do processo administrativo tributário exerce também a função judicante. No mesmo processo, a Administração desempenha dois papéis distintos: o papel de “parte” e o papel de “juiz”. No primeiro caso, tem-se a Administração ativa. No segundo, a Administração judicante.

Diante de uma jurisdição administrativa, a autoexecutoriedade passou a ser uma característica secundária dos atos da Administração Pública. Isso porque a ampla possibilidade recursal permite ao administrado se insurgir contra o ato de ofício que lhe atinge, de modo que, uma vez contestada, a obrigação lá imposta só se torne exigível⁹ após o trâmite do correspondente processo administrativo.¹⁰

⁸ CF, art. 5º, XXXIV, “a”, LIV, LV.

⁹ Sobre a exigibilidade do ato administrativo, é relevante a fala de Marçal Justen Filho (2014, p. 206): “A exigibilidade tem que ver com os graus de eficácia dos atos jurídicos [...]. Mas a Administração Pública é investida, nos limites da lei, da competência para produzir, unilateralmente, a transformação do grau de eficácia. Isso significa que os direitos e deveres contemplados no ato administrativo podem tornar-se exigíveis, atuantes concretamente. Em termos práticos, significa que a Administração Pública pode promover a instauração de uma relação jurídica e estabelecer que os direitos e deveres deles derivados deverão ser cumpridos concretamente.”

¹⁰ Dissociando a autoexecutoriedade da exigibilidade, leciona Phillip Gil França (2017, p. 58-59):

Antes desse quadro, na esfera administrativa, o termo “processo” possuía acepção predominantemente substantiva, significando o agrupamento de documentos necessários à prolação – de ofício ou por provocação do interessado – de determinado ato administrativo¹¹. De fato, na esfera tributária, iniciado um procedimento fiscal, os documentos que serão produzidos ou coletados em seu curso precisam ser reunidos de forma organizada e sistematizada.

Esse significado administrativo-operacional de “processo”, em verdade, traduz o meio que instrumentaliza o procedimento fiscal, não se confundindo com o processo adjetivo, este sim a relação jurídico-processual que anima determinada relação de direito material.

Tal distinção é relevante, pois bem delimita as fases procedimental e processual. O procedimento fiscal é conduzido pela autoridade fiscal, de forma inquisitorial e antes que se estabeleça qualquer relação processual. Neste ponto, oportuna a lição de André Felipe Saide Martins (2007, p. 140-141):

Essa fase investigatória se processa sob o manto da inquisitorialidade, isto é, confere ao administrador tributário amplos poderes para realizar as investigações necessárias, como, por exemplo, o livre acesso aos livros e documentos (art. 195 da CF) bem como a entrada de agentes nas dependências internas do contribuinte (art. 200 do CTN), a retenção de livros e documentos (art. 35 da Lei 9.430/96), a lacração de arquivos (art. 36 da Lei 9.430/96), o acesso a documentos e informações mantidas em arquivos magnéticos (art. 34 da Lei 9.430/96), etc, isso sem falar no dever de colaboração do particular.

Já o processo se desenvolve sob contraditório e é gerido pela autoridade julgadora. Nesse sentido, a doutrina alerta que o termo “procedimento” tem como pressuposto a inexistência de conflito, elemento essencial para que se fale em “processo”, no âmbito do qual se produzem as provas. (CONRADO, 2012, p. 103-108).

Perfeita é a distinção efetuada por Maria do Rosário Esteves (2005, p. 52):

É mister distinguirmos: a) a atividade da Administração Pública para a verificação e caracterização de um evento ou fato social, que, previsto no tipo tributário,

“A Administração possui a capacidade de fazer valer concretamente suas deliberações sem que, para tanto, precise de determinações executivas judiciais. Pode, assim, exigir a imposição de deveres aos administrados em função do exercício de suas prerrogativas legais que visam à efetivação, realização ou promoção de determinado (ou determinável) interesse público, conforme adequado manejo do ato administrativo, a partir de um factível nexos causal entre a produção deste ato com o concreto interesse público a ser verificado. Diferencia-se da exigibilidade, pois trata-se da instrumentalização dos meios para a realização do interesse público a ser promovido, e não apenas o *status* auferido à possibilidade de ser exigido como tal, mediante prerrogativas próprias do regime jurídico administrativo, como se denota no atributo ‘exigibilidade’. [...], rotula-se tal atributo do ato administrativo como poder de execução coercitiva, no sentido da possibilidade de a Administração impor coativamente aos particulares as decisões unilaterais constitutivas de deveres ou encargos que tiver tomado e que não sejam por eles voluntariamente cumpridas.”

¹¹ Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 352) conceitua ato administrativo em sentido estrito como:

“[...] declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como por exemplo um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.”

subsumir-se-á à norma jurídica tributária segundo uma forma procedimental, e que tem como resultado final a expedição do lançamento tributário; da b) atividade da Administração Pública que, segundo uma série de atos processuais, tem a função atípica de julgar um conflito. Uma autônoma e individualizada em relação à outra. A primeira, a atividade realizada sob a forma de procedimento para a verificação da ocorrência do evento típico que permitirá a expedição do ato administrativo de lançamento tributário, a segunda, atividade processual, que contém um procedimento a fim de decidir “o conflito”.

Assim, ao mencionar “processo administrativo tributário”, o operador do direito, deve, necessariamente, querer referir-se ou à relação jurídica de cunho processual caracterizada pela pretensão da Fazenda resistida pelo sujeito passivo¹², ou aos autos que reúnem os documentos em que se fundam tal pretensão¹³, mas jamais ao procedimento fiscal levado à efeito sobre esses autos¹⁴. Para aqueles que assim não entendam, vale conhecer a observação do professor Paulo Cesar Conrado (2012, p. 98-99) – comentando proposital ausência em rol de espécies processuais que elaborou – sobre jurisdição não contenciosa em matéria tributária:

Essa última variedade processual – “processo administrativo não-contencioso” ou “procedimento administrativo” – não foi registrada na lista de acepções que construímos em delimitação do objeto. Deixamos de fazê-lo, assentados na ideia de que tais “processos” experimentam natureza irrelevante aos nossos propósitos (uma vez destituídos do suposto da contenciosidade). Poder-se-ia dizer, é bem verdade, que, naquela mesma lista, registramos a figura da “jurisdição voluntária”, cujos “processos” hospedam idêntica característica (também são destituídos da noção de contenciosidade), circunstância que, em princípio, poderia intuir a precariedade da opção que traçamos, tal seja, de não referir os “procedimentos administrativos”. Para que tal impressão não se consolide, cabe-nos (re)assentar: sendo escopo do presente estudo tratar de processo especificamente tributário e, mais, sabendo-se que a “jurisdição voluntária”, em tal campo, é figura inexistente, ou referíamos, na sede geral de delimitação do objeto, a figura da “jurisdição voluntária” ou, não o fazendo, de outro ensejo não disporíamos.

¹² Lei nº 13.105/15, art. 312.

¹³ Por exemplo, como fazem o artigo 7º da Portaria MF nº 527/10 e o artigo 19 da Portaria RFB nº 4.066/07.

¹⁴ Como, indevidamente, se faz no parágrafo único do artigo 1º da IN RFB nº 1.782/18. Nota-se, que, em verdade, a instrução normativa em questão queria conceituar processo digital como “conjunto de atos ordenados reunidos no curso do procedimento administrativo”, mas acabou identificando o processo como se o próprio procedimento fosse reprisando, aliás, o equívoco antes cometido na IN RFB nº 1.412/13, norma que a antecedia. Outro exemplo desse equívoco consta dos artigos 891 e 908 do Decreto nº 9.580/18, em que se nota, claramente, em ambos os dispositivos, a intenção de referir-se ao procedimento fiscal, tanto assim que, o segundo dispositivo inaugura uma subseção intitulada “Dos procedimentos para o lançamento”.

Processo administrativo tributário (ou processo administrativo fiscal) não é, portanto, sinônimo de procedimento fiscal. As expressões equivalentes para tal procedimento são “ação fiscal” ou “auditoria fiscal”^{15, 16}.

Para a temática probatória, a relevância da distinção entre procedimento fiscal e processo administrativo fiscal reside na identificação da prova como elemento de direito material ou de direito processual. No primeiro caso, existe a prova tão somente pela perspectiva estática da ação fiscal realizada; no segundo, a prova ganha predicados típicos da dinâmica processual.

Neste ponto, é oportuno conhecer a lição de Maria Rita Ferragut (2016, p. 74-75), tanto sobre a existência de processo em dupla acepção – substantiva (instrumento da atividade administrativa) e adjetiva (relação jurídico-processual) – quanto sobre o papel da prova nessas duas fases de atuação da Administração Tributária:

Quando não instaurado o contencioso, a prova do fato jurídico ou do ilícito produzida pelo Fisco terá lugar no suporte físico do lançamento ou do auto de infração, que se localizará fisicamente na jurisdição competente para fiscalizar o contribuinte ou não, a depender das regras internas de organização do órgão fiscalizador. Poderá, também, se dar nos autos de um processo de acompanhamento interno de fiscalização, processo esse aberto para mero controle da legalidade dos atos administrativos, sem qualquer participação litigiosa do administrado e sem, rigorosamente, caracterizar-se processo. O final do procedimento investigatório poderá não culminar na lavratura de um auto de infração, dada a regularidade do contribuinte.

Já nos processos administrativo e judicial tributários, o lugar da prova é sempre o processo litigioso (suporte físico), independentemente do meio de prova produzido. Tal processo, neste caso, deverá localizar-se fisicamente na jurisdição competente para julgar a controvérsia. Juridicamente, o documento só será prova quando for anexado aos autos, razão pela qual é irrelevante o lugar em que a enunciação probatória tenha se dado, importando apenas que o produto desses atos de fala seja trazido aos autos.

Não obstante, é facilmente encontrado o emprego equivocado dos termos “processo” e “procedimento”, mesmo em normas e atos diretamente afetos ao tema do contencioso administrativo. Há tanto situações em que se aludem a institutos processuais ainda na fase procedimental – p.e., pela qualificação da mera entrega de documentos no curso do

¹⁵ Nesse sentido acertadamente se expressam o § 1º do artigo 2º do Decreto nº 3.724/01 e, também, o preâmbulo e o artigo 3º (inciso I e parágrafo único) da Portaria RFB nº 3.014/11.

¹⁶ Não se ignora que o processo se perfaz pela sucessão de atos processuais executados segundo procedimentos, razão pela qual é possível afirmar a existência de procedimentos no curso do processo. Na lição de Paulo Bonilha (1997, p. 58): “Processo seria a soma dos atos que se realizam para a composição do litígio, enquanto procedimento seria apenas a ordem e a sucessão de sua realização, o modo e a forma por que se movem os atos do processo.”. Mas a fase procedimental necessariamente encerrada quando do início da fase processual, a que aqui se alude, é aquela especificamente afeta ao procedimento fiscal investigatório que, no mais das vezes, resulta na imposição de um ônus tributário ao contribuinte.

procedimento fiscal como se instrução probatória contenciosa fosse¹⁷ –, como o inverso, ou seja, referir-se à procedimento fiscal após a instauração do litígio¹⁸.

Havendo procedimento fiscal, a relação material surge com o estabelecimento da pretensão do Fisco e finda com a aquiescência do contribuinte ao tributo lançado ou com a decisão final do órgão julgador administrativo. Nesse contexto, a relação jurídica material de cunho tributário sempre se inicia com um ônus fiscal, ainda que autodeclarado, mas pode ser encerrada com a exação sendo desconstituída, dês que, entre um momento e outro, se instaure uma relação processual.

Nesse sentido, esclarecem Leonardo Furtado Loubet e Charles William McNaughton (2005, p. 277):

É com a promoção do lançamento ou com a aplicação da penalidade que se dá o início do processo administrativo, ou seja, o lançamento é o divisor de águas entre procedimento e processo administrativo; antes dele, o que há é um conjunto de atos a cargo do poder fiscalizador no intuito de perquirir se houve o chamado “fato gerador” (evento tributário); após o lançamento – e desde que haja impugnação do contribuinte – instaura-se a fase litigiosa da persecução tributária.

Assim, se por um lado o processo administrativo tributário deve guardar especificidades – em razão de se configurar como um contencioso extrajudicial –, por outro deve obediência aos ditames processuais, já que a atividade de julgamento possui autonomia em relação a de fiscalização. De ambas resultam atos administrativos – decisões e lançamentos –, porém levados a efeitos por autoridades investidas de poderes distintos.

Por bem marcar os distintos papéis exercidos pela Fazenda no processo administrativo tributário, bem como reforçar a existência de uma jurisdição administrativa que, abarcando tal espécie processual, atua – acaso haja inconformismo do sujeito passivo – após a finalização do procedimento fiscal, é oportuna a fala de Cleide Previtalli Cais (2009, p. 212):

Os conflitos de interesses em temas tributários ocorrem por discordância do contribuinte em cumprir exigência tributária, uma vez que, sendo impositiva, a relação jurídico-tributária não admite a participação da vontade do obrigado pela norma.

Esse conflito motiva o nascimento da relação jurídico-processual tributária, formulada e desenvolvida perante o Estado julgador, caracterizando-se duas situações absolutamente distintas: há uma relação jurídico-tributária e uma relação jurídico processual, ambas dotadas de características tributárias.

Na primeira existem vontades com interesses opostos: o interesse do Fisco impondo a satisfação de uma obrigação, de um lado, e, de outro lado, o interesse

¹⁷ Ato Declaratório Interpretativo da RFB nº 04/19, art. 1º, § 1º.

¹⁸ Por exemplo, como fazem o artigo 2º da Portaria MF nº 527/10 e o artigo 14 do Decreto nº 70.235/72.

de quem deve satisfazer a exigência. Porém, nesse momento, tais interesses não estão necessariamente em conflito, porque o particular pode, voluntariamente, cumprir a obrigação tributária. Ao contrário, quando instaurada a relação jurídico-processual tributária, as vontades entram em choque.

A autoridade fiscal atua no exercício da capacidade tributária ativa do Estado, ao passo que a autoridade julgadora cumpre o papel do Estado juiz. Essa diferença de atribuições impõe a observância e a prevalência de diferentes normas, conforme se esteja no curso de uma relação jurídica de cunho material ou processual. Passa-se, pois, à análise da legislação aplicável ao processo administrativo tributário.

2.2 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

O processo administrativo tributário não possui um regramento nacional consolidado.¹⁹ Nem mesmo na esfera federal, há um diploma único que trate da matéria, que é especificamente disciplinada pelo Decreto nº 70.235/72 e pelo Decreto nº 7.574/11. Curiosamente, ambos os decretos se apresentam, logo em seus artigos primeiro, como sendo de regência de procedimentos fiscais diversos, e não propriamente de processo tributário em sentido estrito.

Subsidiariamente, o processo administrativo tributário federal acolhe os comandos da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal), conforme previsto em seu artigo 69²⁰. Não apenas de forma subsidiária como também supletivamente é regido pela Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil), o que foi estabelecido no artigo 15²¹.

É preciso distinguir as aplicações subsidiária e supletiva de uma lei. (CONRADO; PRIA, 2016, p. 256). Normas subsidiárias complementam a norma principal, ainda que não haja omissão quanto à matéria suprida. O mais comum é que a subsidiariedade tenha lugar quando a norma complementada contenha o regramento concernente à questão tratada, porém apresentado de forma genérica ou com baixa densidade normativa. Não por acaso, é possível observar que as normas ofertadas pelo legislador como subsidiárias têm como característica ampla cobertura – em extensão e profundidade – da matéria a que se propõem disciplinar.

¹⁹ James Marins (2019, p. 34) assinalava o efeito negativo dessa ausência:

“Mesmo que o processo administrativo fiscal, que já tenha alcançado certo grau de qualidade jurídica e técnica no âmbito federal, é caótico em outras esferas federativas principalmente porque o ordenamento jurídico brasileiro contém uma grave lacuna legislativa, pois inexistente lei nacional do processo administrativo fiscal, e cada qual legisla como bem lhe aprouver. São detectáveis diferenças sensíveis de qualidade, quer se trate de processos oriundos de Fazendas Públicas federais, estaduais ou municipais, uma vez que inexistente homogeneidade de tratamento processual nos mais de 5.561 Municípios, 26 Estados, somados ao Distrito Federal e à União Federal.”

²⁰ Lei nº 9.784/99: “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.”

²¹ Lei nº 13.105/15: “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

Já as normas supletivas são empregadas em lacunas do diploma que, propondo-se a regular certo tema, silencia sobre determinadas matérias, que, desta feita, hão de ser tratadas supletivamente por leis qualificadas a fazê-lo. Não se admite, por conseguinte, complementação normativa supletiva sem expressa autorização legislativa, sob pena de conferir ultratividade material a cuja norma o Poder Legislativo não atribuiu tal alcance.

De certo que podem persistir lacunas jurídicas, ainda que considerado o conjunto formado pelas leis principal, subsidiária(s) e supletiva(s). Esses casos clamam pelo fenômeno da integração normativa,²² vez que hiatos do ordenamento jurídico não podem ser passivamente admitidos, o que, se ocorresse, conduziria à vedada falta de prestação jurisdicional.²³ É inegável a impossibilidade prática de o legislador prever todas as situações possíveis e imagináveis resultantes da convivência humana, tanto quanto é preciso reconhecer que a lacuna surge de um processo interpretativo. Por isso, assim ensina Henrique Mello²⁴:

Toda lacuna jurídica é o resultado de um processo interpretativo realizado sobre o dado bruto do direito positivo. Em outras palavras, assim como ocorre com as normas jurídicas, as ausências de normas jurídicas (as lacunas) são resultado da interpretação, não precedem a ela. É o intérprete que, tomando contato com o produto da enunciação legislativa, chega à conclusão de que falta ao direito o regramento (adequado, no caso das lacunas axiológicas) de determinadas situações que lhe são, ou deveriam ser, de interesse.

E, assim como cria lacunas, a interpretação pode evitá-las. Como nos ensina Riccardo Guastini, se identifica uma lacuna trabalhando com normas, ou seja, com a interpretação já realizada. E para evitar a lacuna é preciso voltar ao texto normativo e reinterpretá-lo de outra maneira. É o intérprete quem decide se há ou não há lacuna.

Nesse contexto, no processo administrativo tributário, a necessidade de preenchimento do vácuo normativo por leis processuais gerais é fonte da recusa de muitos operadores do direito. Optam, os que manifestam tal resistência, por extraírem todo o conteúdo de que necessitam apenas da legislação específica. James Marins (2019, p. 16) já assinalava isso em sua obra:

Do ponto de vista da legislação brasileira, infelizmente, a lacuna se mantém. Com a edição do Código de Processo Civil de 2015, mais uma vez, renovamos nossa crítica de que – com a vênica que merece a parte inovadora que trouxe – as questões importantes do Direito Público passaram despercebidas. Observamos, sim, o nascedouro da regulação quanto aos processos administrativos que, no que couber, terão as regras do CPC/2015 aplicadas. Entretanto, as questões que afetam as lides envolvendo a Fazenda Pública permanecem praticamente intactas,

²² Lei nº 5.172/66, arts. 108 e 109.

²³ Lei nº 13.105/15, art. 140.

²⁴ Em artigo intitulado: “Lacunas axiológicas supervenientes nos processos administrativos tributários como resultado da aplicação supletiva e subsidiária do novo CPC”.

mantendo-se a mesma regulação construída dia a dia ao gosto da jurisprudência e de legislações ultrapassadas.

A recusa de aplicabilidade do Código de Processo Civil – e também o comedimento no emprego da Lei nº 9.784/99 –, para ensimesmar-se, a Administração Tributária, em seus atos infralegais merece o contraponto de Henrique Mello, de onde se destaca a lição acerca da concretização de princípios constitucionais no processo administrativo tributário feita pela aplicação subsidiária do CPC:

Para aqueles que – como eu – acreditam em sua existência, as lacunas no direito se apresentam de, pelo menos, três formas: 1) lacunas normativas, que estão presentes sempre que haja casos de interesse para o direito para os quais não correspondam consequências jurídicas, ou seja, situações em relação às quais o legislador se omitiu em regular uma ou mais de suas possíveis combinações e, portanto, não há uma solução legal prevista pelo direito; 2) lacunas técnicas, que estão presentes sempre que do ordenamento jurídico falte alguma norma cuja existência é condição necessária para a eficácia de outra norma; e 3) lacunas axiológicas, que estão presentes sempre que em razão de um juízo de valor do intérprete falte uma norma no ordenamento, numa crítica sobre como o direito deveria ser. [...]

Diz-se de aplicação supletiva quando da ausência de norma que discipline o processo administrativo tributário, o que ocorre muitas vezes, por exemplo, no ambiente das administrações públicas municipais. Em outros termos, aplica-se supletivamente o Código de Processo Civil diante de lacunas normativas no processo administrativo tributário. No caso da aplicação subsidiária, pressupõe-se alguma regulamentação do processo administrativo fiscal por parte da administração tributária. Incidindo em hipóteses em que não se fala em omissão legislativa, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil possibilita interpretações realizadas sob novo viés, norteadas pelos princípios constitucionais concretizados pela nova legislação em comparação à legislação de regência dos processos administrativos. Em outros termos, aplica-se subsidiariamente o Código de Processo Civil diante de lacunas axiológicas no processo administrativo tributário.

Relevante notar, ainda no escopo da interpretação da legislação aplicável ao processo administrativo tributário, que o sentido da norma não está contido no texto que a apresenta – seja ela principal, subsidiária ou supletiva –, sendo extraído pelo operador do direito no momento da interpretação. (CARVALHO P., 1999, p. 18-21)

Contribuinte e fiscalização interpretam as normas pela prática reiterada que realizam para concretizar o comando legal, valendo-se, a Fazenda, também, de atos declaratórios interpretativos para cristalizar entendimentos vinculantes em seu âmbito administrativo. A rigor, alterações de critérios jurídicos pela Administração Tributária só deve encontrar efeitos prospectivos.²⁵

²⁵ Lei nº 5.172/66, arts. 100, III, § único, e 146. Decreto-lei nº 4.657/42, art. 24, § único.

Influência relevante no regramento do tema exercem as normas infralegais – inclusive os entendimentos²⁶ encampados pela Receita Federal do Brasil (RFB)²⁷ e as súmulas vinculantes editadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)²⁸ – ante a força direcionadora que possuem na atividade realizada pelas Delegacias de Julgamento (DRJ).

Sobre a complexidade do sistema normativo, sobretudo no que diz respeito à incorporação dos diplomas infralegais da lavra da própria Fazenda ao ordenamento tributário, vale a observação que fazia Marins (2019, P. 29):

Não bastasse o sistema, de complexo passa a perplexo, e seu emaranhado [...], por se mostrar com frequência ininteligível e insuscetível de adequada sistematização, passa a albergar múltiplos casos de antinomias. Em virtude da complexidade do modelo, expressiva parcela das normas jurídicas emitidas não obedece, no mais das vezes, a critérios jurídicos concertados aos sistemas ou subsistemas em que se alojam, gerando sucessivas antinomias normativas, em especial entre as regras infralegais (com origem em decisões técnicas dos agentes fazendários como as portarias, instruções normativas, ordens de serviço etc.) e as normas de origem parlamentar (leis em sentido estrito).

²⁶ Lei nº 10.522/02, art. 19-A, § 1º.

²⁷ IN RFB nº 1.396/13, art. 9º. IN RFB nº 1.464/14, art. 15.

²⁸ Portarias MF nº 383/10 e 277/18 e Portaria ME nº 129/19.

3 PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

3.1 DINÂMICA DA PROVA

A comunicação jurídica realizada no curso de um processo exige que os fatos de interesse das partes sejam alegados e, como regra, provados. O discurso jurídico-processual estabelece duas relações dialógicas, uma entre o autor e o julgador e outra entre o réu e o julgador. Bem diz Rodrigo Dalla Pria (2015, p. 21): “Não há que se falar em vínculo entre autor e réu na relação jurídico-processual. Esta é, desde sempre, triádica e angular (e não triangular), sendo que tanto o autor quanto o réu relacionam-se única e exclusivamente com o juiz.”

As partes emitem mensagens que contêm fatos contrapostos, com vistas a esclarecer a verdade ao representante do Estado-juiz e a persuadi-lo, cada qual, em seu favor. Por isso, preleciona Fabiana Del Padre Tomé (2016, p. 327-328):

Adotado o critério da persuasão racional, é vedado ao julgador decidir com base em elementos diversos dos levados aos autos processuais. O primeiro passo, portanto, para que esteja habilitado a praticar ato decisório, consiste em entrar em contato com as provas produzidas. Tem-se, aí, a percepção que se opera por meio dos sentidos [tratando-se da avaliação probatória, esse contato é visual, tendo em vista que as provas apresentam a forma de documentos].

É pela percepção que o julgador alcança os fatos em sentido amplo, tendo acesso ao seu suporte físico, plano de expressão. Em seguida, depois de percebidos os fatos, passa o julgador, na qualidade de intérprete, a construir sentidos a serem atribuídos a cada uma das provas [significação].

Por fim, de posse de tais construções significativas, examina-as, em conjunto, identificando os fatos convergentes e os divergentes entre si, valorando-os conforme se apresentem confirmados ou infirmados pela totalidade dos elementos de convicção. Uma vez determinados os fatos jurídicos em sentido amplo, tem lugar a sua combinação. Trata-se de coordenação das provas, precedida da respectiva valoração, de modo que sejam apreciadas no contexto do conjunto probatório. O resultado da operação poderá implicar a atribuição a cada uma das provas, na hipótese de apresentarem-se homogêneas, de um valor muito maior do que o que tinham individualmente considerado.

Feita a apreciação probatória, compete ao julgador concluir, mediante raciocínio, acerca da veracidade ou falsidade dos fatos afirmados pelas partes, constituindo fato jurídico em sentido estrito. Essa atividade é realizada segundo regras lógicas de inferência.

A decisão requer a formação de convicção, influenciada pelo conjunto probatório que se apresenta para o caso em análise. Assim, a prova, quando exigida, é o filtro pelo qual tem de atravessar o fato alegado para transmutar-se em fato ocorrido, não obstante a consideração pela ocorrência da alegação não implique, necessariamente, na conclusão afirmativa quanto à existência do direito fundado no fato admitido pelo juízo.

Embora o conceito de prova seja questão afeta à Teoria Geral do Processo, é oportuno, para a compreensão de sua dinâmica, o ensinamento de Moacyr Amaral dos Santos (2002, p. 331), que diz haver um sentido objetivo e outro subjetivo para o termo. Para o autor, objetivamente, prova é o meio destinado a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos pelas partes. Já a prova subjetiva é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desses fatos. Conclui, o professor, dizendo que “provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa”.

Os fatos sociais que supostamente contextualizam o direito em disputa precisam ser alegados para se tornarem fatos jurídicos. Sem isso, são meros eventos que, ainda que possam ter ocorrido, não atuarão na solução da lide.²⁹ Os fatos alegados que requerem provas são considerados jurídicos em sentido amplo, passando a essa espécie em sentido estrito somente após acolhidas as provas pelo julgador. Já os fatos que dispensam o esforço probatório, são, desde o momento em que afirmados, juridicamente estritos. (TOMÉ, 2016, p. 284-289).

Três espécies processuais dominam a cena do contencioso administrativo: (i) processo de constituição de crédito tributário pelo lançamento; (ii) processo de não reconhecimento de direito creditório; e (iii) processo de suspensão ou exclusão de regime tributário diferenciado.

A dinâmica da prova é similar nessas espécies de processo, cujas denominações carregam o objeto dos atos administrativos recorridos em cada situação, e que são frutos de um procedimento fiscal específico. Conforme o caso, ao fim do procedimento fiscal são lavrados: (i) auto de infração, acompanhado do relatório fiscal, ou notificação de lançamento;³⁰ (ii) despacho decisório;³¹ ou (iii) ato declaratório de exclusão ou suspensão.³²

Seja qual for o ato administrativo prolatado, é ele que faz as vezes de peça inicial³³ e deve ser instruído com todos os elementos de prova que a autoridade fiscal entenda pertinentes

²⁹ Dando a devida importância à acuidade terminológica, Rodrigo Dalla Pria (2015, p. 8) prefere “evento” a “fato social”, assinalando que, para ser fato, o evento precisa ser vertido em linguagem:

“Fato é a versão linguística de um evento ocorrido no mundo exterior. Com isto, queremos afirmar que, em atividade cognitivo-intelectual, o sujeito apreende, por meio dos sentidos, os elementos constitutivos de um acontecimento fenomênico-mundano, vertendo-o em linguagem que, ao ser comunicada, passa a ser um fato. É por esta razão que todo fato se reporta a um evento do passado, sendo correta a assertiva que diz: constituem-se fatos declarando-se eventos, atividade que se dá, única e exclusivamente, por meio de linguagem.”

³⁰ Decreto nº 70.235/72, arts. 10 e 11.

³¹ IN RFB nº 1.717/17, arts. 117 e 119.

³² Lei nº 9.430/96, art. 32, § 3º.

³³ Neste ponto, é importante notar que não tem sentido considerar o recurso do contribuinte como a petição inicial do processo, a começar pela própria nomenclatura como peça recursal. Ademais, basta ver que o ato do Fisco não gera efeitos imediatos, devendo aguardar o prazo de resposta do sujeito passivo, exatamente como sói ser com todas as peças que iniciam um processo.

ao caso, em razão de expressa determinação contida no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72³⁴. A indispensabilidade da apresentação das provas dos fatos alegados pela fiscalização atrai, também, a incidência do artigo 320 da Lei nº 13.105/15³⁵.

De outro lado, a peça recursal – impugnação ou manifestação de inconformidade –, fundamental para que se instaure e se delimite a fase litigiosa, deve deduzir todas as matérias de defesa contra a qual a interessada poderá se insurgir ao longo do processo, bem assim carrear todas as provas passíveis de produção a seu tempo, como também previsto no Decreto nº 70.235/72³⁶, desta vez no inciso III do artigo 16.

Não obstante, é comum nos depararmos com um equívoco corriqueiramente afirmado. Diz-se, erroneamente, que, enquanto o processo de lançamento se inicia por iniciativa da autoridade tributária, o processo de direito creditório é inaugurado com o pedido de reconhecimento ou a declaração do crédito pelo contribuinte.

Porém, a apresentação de declaração do sujeito passivo que manifesta crédito em seu favor é objeto de revisão fiscal, tanto quanto aquelas que informam a apuração de tributo a pagar. Ou seja, por provocação direta – afirmação de direito creditório – ou indireta – afirmação de tributo a pagar – do contribuinte, iniciam-se os procedimentos fiscais, por vezes, impropriamente, denominados processos. Já os processos em sentido estrito nascem com a pretensão da Fazenda, deduzida ao cabo do procedimento fiscal, e se completam com a resistência a essa pretensão expressamente manifestada pelo sujeito passivo, pela via recursal.

Afirmar que a declaração em que o sujeito passivo apresenta à Fazenda seu pretensão direito creditório é peça inicial do processo administrativo de análise de crédito conduz a situações incompatíveis com os ditames da teoria geral do processo, quais sejam: (i) o despacho denegatório que negou a existência do crédito teria natureza de recurso administrativo – não previsto na legislação de regência da matéria – que sinalizaria a resistência da Fazenda à pretensão do contribuinte; (ii) o prazo recursal para a interposição do despacho decisório seria de incriveis cinco anos, totalmente fora do espectro de tempo razoável de insurgência pela via de recurso e sem precedentes no ordenamento jurídico acerca da temática recursal; (iii) a manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho denegatório seria, efetivamente, contrarrazões a tal despacho; (iv) enquanto o recurso teria prazo de cinco anos, suas respectivas contrarrazões teriam de ser apresentadas em até trinta dias; (v) o recurso que não fosse contra razoado não desafiaria decisão alguma, já que, a exemplo do auto de infração não impugnado, não se julga despacho decisório que não é atacado por manifestação de inconformidade.

É preciso mencionar, contudo, que tal confusão de ordem processual tem explicação. É que os casos em que o direito creditório é objeto de restituição, de reembolso ou de ressarcimento – e não de compensação – a declaração do contribuinte tem a natureza jurídica de pedido de devolução de valores, o que induz ao erro de pensar que o despacho que nega tal pleito seria fruto de uma instância inaugural (erro potencializado pela infeliz denominação do ato como “despacho decisório”).

Ocorre que, nem o pedido formulado nessas condições é acompanhado dos necessários elementos que, a juízo do autor, lhe emprestam materialidade, nem sua análise se desenvolve sob o crivo do contraditório. E mais: acaso seja acatado pela Fazenda, nem mesmo qualquer comunicação escrita para notificar o contribuinte haverá, mas tão somente o crédito em conta.

Não bastasse, quando o direito creditório é empregado em compensação, nem sequer há falar em pedido. Isso porque, a teor da legislação de regência da matéria, compensação não se pede, mas se declara ter feito. Assim, o débito objeto de compensação é extinto sob condição resolutória. Ou seja, o débito só volta a se tornar exigível acaso a Fazenda, revisando o feito dentro do prazo de cinco anos, declare a compensação não homologada.

³⁴ Decreto nº 70.235/72: “Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. [...]”.

³⁵ Lei nº 13.105/15: “Art. 320. A petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação.”.

³⁶ Decreto nº 70.235/72: “Art. 16. A impugnação mencionará: [...] III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [...]”.

Assim, para a Fazenda, o mandamento é único: a instrução probatória deve seguir o ato que constitui a exação fiscal. Diversamente, o contribuinte conta com um rol taxativo de exceções à regra de apresentação de provas juntamente com a peça de defesa que contesta o ato resultante do procedimento fiscal.

Parecendo discordar da taxatividade das situações de exceção que autorizam o retardo, por parte do contribuinte, para a apresentação de provas – elencadas no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72³⁷ –, Ferragut (2016, p. 65-66) assim se pronuncia:

Iniciemos com um exemplo, para contextualizar a questão. É comum, por conta do término do prazo decadencial, que autos de infração sejam lavrados nas últimas semanas do ano. Nesse período, muitas empresas já programaram as férias coletivas de seus funcionários, e consultores externos (advogados, contadores, peritos) também costumam sair de férias. Some-se a isso o fato de que muitos autos de infração são cuidadosamente lavrados e instruídos após um longo período de fiscalização, atuando vários exercícios e, por vezes, diferentes situações fáticas relacionadas ao mesmo tributo. Requerem, para sua efetiva defesa, a análise minuciosa de uma vasta documentação, que precisa ser identificada, localizada, analisada e utilizada na defesa. Por isso, a nunciação da impugnação administrativa pode requerer um tempo superior aos 30 (trinta) dias normalmente previstos em lei.

Ainda que se argumente que a lei é clara, que os 30 (trinta) dias são assegurados e que a dificuldade na obtenção e análise da documentação é um problema afeto exclusivamente ao contribuinte e não ao Fisco, com isso não podemos concordar. Em absolutamente nada contribuiu para o interesse público a impossibilidade de proporcionar condições reais de defesa, pois, se o contribuinte estiver certo, em algum momento o crédito tributário deverá ser anulado. [...]

Mas, para tanto, insistimos: não basta ao contribuinte alegar dificuldade de se defender no prazo de 30 (trinta) dias; imperioso detalhar os motivos que resultaram nessa dificuldade, bem como apresentar a parte da defesa correspondente aos fatos cujas provas foram localizadas e analisadas.

Sem querer adentrar em questionamentos de ordem prática sobre a situação hipotética apresentada,³⁸ é preciso observar que o comentário da professora reforça a taxatividade do rol, por bem informar que o sujeito passivo que se sentir em dificuldades para cumprir o prazo legal para reunir e ordenar as provas que devem acompanhar suas alegações de defesa, deve peticionar sobre o fortuito, como determina o parágrafo 5º do artigo 16³⁹ em comento.

³⁷ Decreto nº 70.235/72: “Art. 16. [...], § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”.

³⁸ Como o inusitado de o contribuinte fiscalizado consentir o afastamento em férias dos funcionários que, sabidamente, auxiliariam na defesa do procedimento fiscal cujo fim se anuncia.

³⁹ Decreto nº 70.235/72: “Art. 16. [...], § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.”.

Oportuno mencionar que a legislação específica do processo administrativo tributário federal é rasa sobre a disciplina probatória. Por isso, reclama, e bem deve acolher, não apenas disposições normativas subsidiárias e supletivas, como construções doutrinárias e jurisprudenciais que lhe robusteçam. Mas tal providência não deve ser tomada indistintamente. Diz-se isso porque, ao menos quanto ao momento da prova, o Decreto nº 70.235/72 não requer complementos.

Michels (2018, p. 122-123), lecionando sobre a carência legislativa em comento, ressaltou a existência de conteúdo normativo sobre o ônus da prova, bem mencionando os artigos 9º e 16, onde também constam discriminados os momentos da prova para as partes:

Em relação ao tema “prova” há algumas peculiaridades que se precisa ter em conta. De início, é necessário considerar que a principal razão de ser da disciplina processual, com todas as prerrogativas e obrigações que ela traz, é a de compulsar os fatos. É a dubiedade acerca dos fatos que justifica, especialmente, a existência do processo como meio de solução de litígios. Não houvesse dúvida quanto aos fatos, bastaria ao julgador, sem atuação das partes, dizer o direito. De tal sorte, é a necessidade de manejo do direito probatório que justifica, em essência, o processo. E é aí que a nossa legislação processual administrativo-tributária mostra suas principais deficiências. Com efeito, a disciplina da prova é muito pobre no Decreto nº 70.235/1972, já que nele estão estabelecidos apenas o ônus do agente fiscal de provar a ocorrência do ilícito fiscal (*caput* do art. 9º) e o ônus do contribuinte de provar o que alega (inciso III do art. 16).

Assim sendo, situações como a do exemplo apresentada por Ferragut que, em tese, podem vir a desafiar a disciplina do momento da prova, devem ser analisadas com cautela pelo julgador e com aplicação preponderante do regramento processual específico, senão naquilo em que a legislação suplementar lhe fizer coro, como na necessidade de a parte ter de demonstrar⁴⁰ justa causa para o descumprimento do prazo.⁴¹

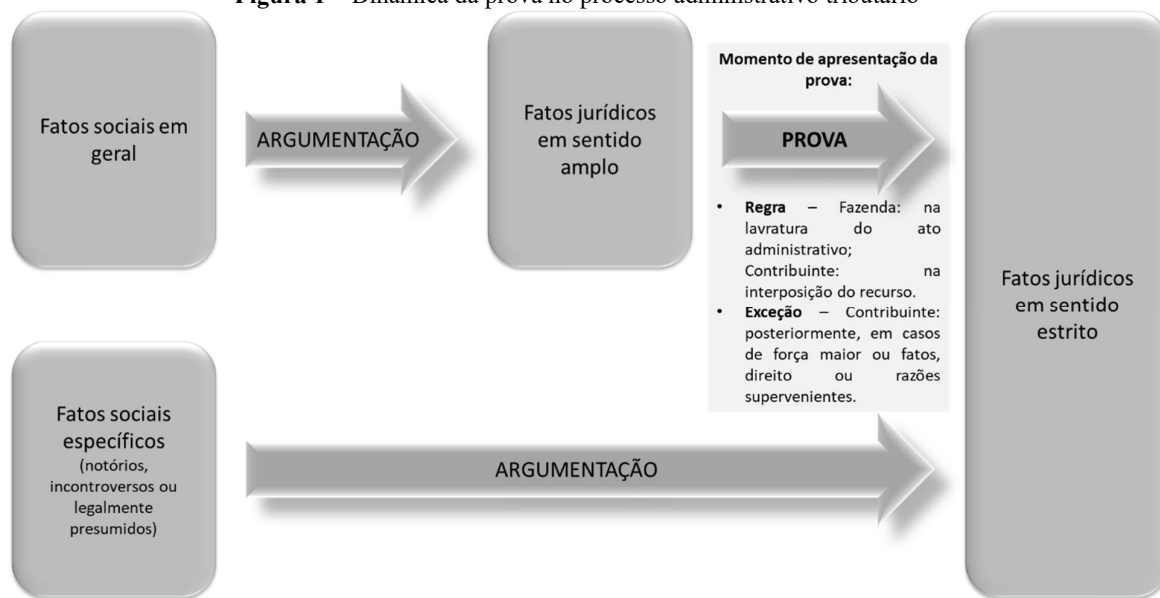
Pela mesma razão, a possibilidade de livre apresentação de provas pelo administrado até o momento anterior à decisão, prevista na Lei nº 9.784/99⁴², se aplica somente aos processos administrativos que não os tributários.

Em síntese do que fora apresentado, a dinâmica da prova no processo administrativo tributário, inclusive com vistas ao momento da instrução probatória, pode ser assim esquematizada:

⁴⁰ Tal demonstração, por construção jurisprudencial (STJ, EDcl no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 276.162/MG), deve acontecer em até cinco dias após o término da situação que impedira o manejo do ato, prazo extraído da regra residual já mencionada. É de bom alvitre que, nessas situações, o julgador devolva integralmente o prazo que não foi possível cumprir.

⁴¹ Lei nº 13.105/15, art. 223, §§ 1º e 2º.

⁴² Lei nº 9.784/99, arts. 3º, III, e 38.

Figura 1 – Dinâmica da prova no processo administrativo tributário

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.1.1 Ônus da prova

Como regra geral, o direito processual brasileiro distribui o ônus da prova entre o autor e o réu por formulação estática, ou seja, partindo da premissa que aquele deve provar os fatos que constituem o direito afirmado, ao passo que este deve demonstrar a existência de fatos outros – que impeçam, modifiquem ou extingam o direito – ou deve apresentar contraprova dos mesmos fatos alegados pelo autor.⁴³ Por isso, quanto à prova no processo administrativo tributário, afirma Esteves (2005, p. 506-507):

A prova é um fato para provar outro fato, o fato jurídico tributário. Os fatos jurídicos são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas, devendo, pois, ser constituído pela linguagem jurídica das provas. Se tivermos uma linguagem jurídica que descreva o evento, como se o mesmo tivesse ocorrido, para o mundo jurídico ele estará constituído, a não ser que, outra linguagem, também jurídica, venha a desconstituí-lo. Especificamente, no campo tributário, o objeto da prova é o fato jurídico tributário, ou seja, o enunciado protocolar que instaura a relação jurídica tributária. Desse modo, o Fisco deve provar a constituição do fato jurídico tributário e, por sua vez, o particular, ao impugnar o ato administrativo emitido pelo Fisco, deve provar que o fato tributário não se constituiu.

A legislação processual pode, contudo, estabelecer critérios específicos e dinâmicos para a distribuição do ônus probatório, para que se evite a exigência de prova de difícilima

⁴³ Lei nº 13.105/15, art. 373.

produção, como em parte das vezes revela ser, por exemplo, a demonstração de fato negativo.⁴⁴ Assim, se para a incidência de uma norma é necessário determinado conjunto fático, são esses fatos que devem ser provados para que a norma seja aplicada, não se exigindo a demonstração simultânea de não ocorrência de fatos que afastassem tal aplicação. (MARINONI; ARENHART, 2011, p. 169-189).

A disciplina de distribuição do ônus da prova tem dupla função. De forma imediata e subjetiva, dirige-se às partes, como regra de procedimento, orientando a atuação tanto do autor quanto do réu no exercício da demonstração das alegações que formulam. De forma mediata e objetiva, alcança o julgador, como regra residual de decisão.

Há que se observar que o termo “ônus” não é a melhor denominação para a possibilidade processual, conferida à parte, de produzir prova. Numa escala de graus do valor liberdade – que em sua forma plena é identificada como “direito” – é possível identificar sua progressiva mitigação pela “faculdade”, pelo “ônus”, pela “obrigação” e pela “sujeição”, as duas últimas associadas aos “deveres”.

Dito de outra forma, partindo-se de uma situação de titularidade de um direito, numa crescente supressão da liberdade, tem-se a faculdade, depois o ônus e, por fim, o dever. Este pode restar configurado sob a forma de uma obrigação ou, numa intensidade maior, como sujeição.

A sujeição representa a absoluta falta de liberdade do indivíduo diante de um comando normativo que o vincula ao Estado, e cujo descumprimento lhe acarreta sanções aplicadas com base no poder de império. A obrigação impõe determinada conduta perante ente público ou particular que, acaso descumprida gera consequências, no mais das vezes, patrimoniais.

Diante do ônus, o sujeito tem a escolha de agir como bem lhe aprouver, e, diferentemente das duas outras situações, não incidirá em nenhum ilícito se atuar em desconformidade com o previsto, mas necessariamente colherá o resultado inverso do que a

⁴⁴ Para Maria Rita Ferragut (2016, p. 47-48), em Direito Tributário, os fatos negativos são passíveis de prova, posto que, em alguma medida, sempre limitados no tempo e no espaço, não havendo fatos tributários negativos absolutos. Assim leciona a autora:

“O enunciado probatório negativo é uma proposição que afirma a inoccorrência ou a inexistência de algo. [...] A prova negativa é prova e, com exceção das absolutas, pode ser produzida pelo sujeito interessado. Já as afirmações indefinidas não são passíveis de comprovação, tendo em vista que a linguagem objeto – fato a ser provado – é indeterminada. Um fato sem delimitações de tempo e de espaço está impedido de ser reconhecido pelo sistema normativo como fato jurídico; o antecedente da norma concreta requer, sempre, a identificação dos critérios temporal e espacial. Sem eles, o enunciado nem sequer configura-se como antecedente normativo. Por essas razões, no direito tributário as provas negativas são passíveis de comprovação. Apenas não o são os fatos indeterminados. Assim, não é de se esperar – e tampouco imputar consequências jurídicas à ausência de linguagem probatória – que a pessoa contra quem o fato indeterminado aproveita possa dele se defender.”

conformidade lhe traria. Na faculdade, o realizar ou não a ação é uma escolha que se apresenta, sem relação direta com o resultado que será produzido.

Não só pelas consequências cominadas é possível distinguir os quatro estágios de mitigação da liberdade. O interesse tutelado em cada caso também varia. Enquanto na sujeição e na obrigação a vinculação se impõe no interesse alheio, no ônus e na faculdade o interesse é próprio. Por isso, a parte gravada com um ônus ou a qual compete uma faculdade não está obrigada a agir, mas possui um direito subjetivo disponível de agir.

Como visto, é possível que a parte logre êxito numa lide sem que tenha se desincumbido, ao menos satisfatória ou plenamente, do chamado ônus da prova que sobre ela recaía. Por conseguinte, se o esforço probatório fosse, efetivamente, um ônus para a parte, sua realização deficiente lhe acarretaria necessariamente um resultado desfavorável no processo,⁴⁵ algo que só ocorre se a convicção do julgador se formar por verossimilhança.

Nessa linha de ideias, a possibilidade de produzir prova é, perante o processo, uma faculdade da parte (TOMÉ, 2016, p. 294-295) – ou um ônus imperfeito, para os que não desejam desautorizar a nomenclatura empregada pelo legislador – e, perante o Estado, um direito, que só pode ser negado em condições especialíssimas, diante das quais a prova se revele prescindível, impraticável ou ilícita. No direito processual tributário, tal constatação se aplica plenamente ao sujeito passivo, mas deve ser ressalvada quanto ao sujeito ativo.

Nas relações jurídico-tributárias, se o chamado ônus da prova para o sujeito passivo é, em verdade, uma faculdade, contida num direito subjetivo disponível, para o sujeito ativo é um dever, pois o procedimento administrativo tributário, a exemplo daquele que se encerra com o lançamento⁴⁶, é um dever consistente na apuração da situação jurídica como ela se apresenta no campo dos fatos sociais.

⁴⁵ Em sentido contrário, afirma Maria Rita Ferragut (2016, p. 72):

“Aquele que alega o fato tem direito de produzir provas diretas ou indiretas que sustentem sua alegação. Tem, também, o dever de produzi-las, a menos que aceite sujeitar-se às consequências jurídicas advindas de sua inércia. É, por isso, um ônus.”

⁴⁶ O professor Paulo De Barros Carvalho (1999, p. 230-231) alerta para a polissemia do termo “lançamento”: “Este dilema, ‘ato ou procedimento’, que pode transformar-se num trilema: ‘ato ou procedimento, ou ambos’, reflete uma dúvida sem a solução da qual uma pesquisa mais séria ficaria sensivelmente prejudicada. [...] O mal está diagnosticado: ‘lançamento’ é uma palavra que padece do problema semântico da ambiguidade, do tipo ‘processo/produto’, como tantas outras nos discursos prescritivo e descritivo do direito. É lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do ‘ato de lançamento’.” Neste texto, adotamos o significado de “lançamento” como o ato administrativo que, ao final do procedimento fiscal, constitui o crédito tributário. Seguiremos, portanto, o magistério de Lucia Valle Figueiredo (1998, p. 83), que assim define o instituto:

“Ato administrativo resultante de procedimento que se preordena a dar à Administração possibilidade de exigência do crédito tributário. Na realidade, constitui-o formalmente, ou, por outra, aparelha o crédito à sua exigibilidade.

Nesse sentido se pronuncia José Souto Maior Borges (1999, p. 121):

O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático [...]. Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste.

Por isso, preleciona Luciano da Silva Amaro (1999, p. 325):

O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado.

Não pode a autoridade fiscal apor um crédito tributário contra o contribuinte baseado em alegações de ocorrência do fato gerador sem conferir substância jurídica a tal fato, o que se opera por meio da prova, exceto nas condições em que a lei a dispensa. Neste sentido alerta Tomé (2016, p. 364):

A produção de prova pela Administração, como vimos no subitem 6.6.5 (capítulo 6), não caracteriza mero ônus, entendido como encargo necessário para se atingir uma pretensão. Mais que isso, configura um verdadeiro dever. Tendo em vista o caráter vinculado do lançamento e do ato de aplicação de penalidade tributária, é dever da autoridade administrativa certificar-se da ocorrência ou não do fato desencadeador do liame obrigacional, o que só é possível mediante linguagem das provas.

3.1.2 Ônus da argumentação

Nem todos os fatos precisam ser provados. É o caso dos notórios e dos incontroversos, bem como daqueles em favor dos quais haja presunção legal.⁴⁷ Mas é importante notar que o que se afasta nesses casos é o ônus da prova, não o ônus da alegação.⁴⁸

Definimos o lançamento, pois, como ato constitutivo formal, resultante de procedimento administrativo, que, declarando o *quantum debeatur*, habilita a Administração a poder exigir a importância devida.”

Não desconhecemos, contudo, a valiosa lição de Hugo De Brito Machado (1998, p. 47):

“O lançamento tributário é o procedimento administrativo de acerto da relação jurídica obrigacional, da qual resulta o crédito tributário, que é líquido e certo por definição. Nem a autoridade administrativa, fora do lançamento, pode modificar o valor do crédito tributário, que há de resultar sempre da aplicação da lei aos fatos que, nos termos da lei, produzem o efeito de tornar devido o tributo. Os fatos fazem nascer a relação obrigacional tributária cujo acerto se faz com o lançamento. E este há de ser feito com estrita obediência ao devido processo legal, porque implica incursão do Estado no patrimônio do contribuinte.”

⁴⁷ Lei nº 13.105/15, art. 374.

⁴⁸ Os fatos que nem sequer precisam ser alegados pelas partes são as ditas regras de experiência ou máximas de experiências do julgador (Lei nº 13.105/15, art. 375) – assim entendidos os fatos que sua vivência apontam ser o que ordinariamente acontece, não se confundindo, portanto, com aquilo que a autoridade julgadora sabe a respeito dos fatos da causa – e que, se empregados como fundamento fático da decisão, devem estar claramente relacionados à conclusão exarada (FPPC, enunciado nº 517: “A decisão judicial que empregar regras de experiência comum, sem indicar os motivos pelos quais a conclusão adotada decorre daquilo que ordinariamente acontece, considera-se não fundamentada.”).

A notoriedade do fato que, por tal característica, dispensa comprovação se dá por ser ele de conhecimento inequívoco em determinado momento e num certo lugar, este entendido não apenas como um local geográfico, mas também como um determinado agrupamento social em que se espera que o sujeito pertencente àquele ambiente tenha domínio do fato. Ou seja, o fato pode ser notório em um contexto, mas não em outro. Por isso, no processo tributário, é possível que determinado fato alegado, embora carecedor de prova na esfera judicial, seja notório na esfera administrativa.⁴⁹

O que pode ser contestado pela parte opositora daquela que alega o fato notório com existência admitida é a sua notoriedade, situação que ensejará não a prova do fato, mas da sua qualidade de ser notório no contexto em que se apresenta. Por isso, Ferragut (2016, p. 48-49) se insurge contra a afirmativa genérica acerca da desnecessidade de prova dos fatos notórios:

Fato notório é aquele cuja existência é conhecida pela generalidade dos cidadãos de cultura média, no tempo e lugar em que se deu o enunciado.

De acordo com o art. 374, I, do NCPC, não dependem de prova os fatos notórios. Em razão desse enunciado, é significativo o entendimento doutrinário que considera desnecessária a sua prova [...].

Não concordamos com isso. Os fatos notórios devem ser provados, e, ainda que o processo de comprovação possa ser simples, isso não lhes retira a característica de sujeição à prova. A notoriedade deve ser necessariamente vista como relativa, ou seja, condicionada a variantes de espaço e de tempo. [...]

Portanto, e inclusive em direito tributário, não basta afirmar ser um fato notório para se dispensar a prova, uma vez que a notoriedade é fato sujeito à comprovação.

Também dispensam provas os fatos incontroversos. Em aspecto amplo, adquirem essa condição aqueles fatos que, tendo sido afirmados por uma parte, são expressamente admitidos pela outra – em sede processual ou, antes, na fase procedimental – ou simplesmente não são contestados no processo. Mas para o aspecto estrito dos fatos juridicamente considerados, o caráter incontroverso do fato é aferido após sua alegação em sede processual, uma vez que posicionamentos das partes manifestados na fase pré-processual não devem delimitar o exercício do contraditório.

⁴⁹ Tome-se, como exemplo, a alegação de defesa em impugnação administrativa a lançamento, segundo a qual a atuação do sujeito passivo, embora considerada infração pela autoridade fiscal, se dera em conformidade com determinado ato normativo infralegal da lavra da própria administração tributária. Nessas condições, é dispensável que o contribuinte junte tal ato ao processo. Afinal, ressalvada a hipótese de alegação falsa ou equivocada, a existência do ato é notória para o órgão que o prolatou. Isso não se daria no curso de uma ação judicial anulatória do mesmo lançamento, diante da evidente falta de notoriedade do ato administrativo em questão perante o Poder Judiciário.

Por falar primeiro nos autos, não há possibilidade de a acusação fiscal ser dispensada da produção probatória por estar fundada em fato, *a priori*, incontroverso. Somente o sujeito passivo pode se desincumbir do esforço probatório sob tal permissivo, acaso manifeste expressa (confissão⁵⁰) ou tácita (não contestação⁵¹) concordância com determinado fato alegado pela Fazenda.

Neste ponto, cabe assinalar que a presunção de legitimidade dos atos administrativos, atributo doutrinariamente conferido, é prerrogativa da Administração que não a desincumbe do dever de provar os fatos que alega em sede processual.⁵² Tal presunção confere validade relativa ao ato lavrado, porém tão somente no que diz respeito a sua existência no mundo jurídico, não alcançando o conteúdo lá afirmado. (TOMÉ, 2016, p. 297-298).

Nesse sentido, é veemente a lição de Ferragut (2016, p. 72-73):

Sustenta-se que, no direito tributário, ao sujeito ativo da relação jurídica é permitido alegar a ocorrência do fato sem que apresente provas acerca desse acontecimento, já que, sobre os atos por ele expedidos, recairia a presunção de legalidade. Em claro exemplo de inversão do ônus da prova, é o sujeito passivo quem deveria provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde ao que se sabe da realidade.

Não podemos concordar com esse entendimento. Os atos administrativos apresentam características que objetivam, simultaneamente, conferir garantia aos administrados e prerrogativas à Administração. Dentre elas, revela destacar a presunção de validade, que não exime a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico: nem a presunção de validade dos atos administrativos, nem a falta de estrutura e pessoal, são razões que autorizam a prática, ainda comum, de transferir ao particular o dever de provar.

Por isso, apenas se não atacados, os atos da Fazenda permanecem produzindo efeitos, vez que não tiveram seus conteúdos postos em discussão que pudesse infirmar ou não o seu teor. Contudo, instaurada a lide, não há por que se valorar distintamente atos processuais de uma ou outra parte, apenas em razão de quem seja o seu emissor. (DABUL, 2018, p. 111-112)

Nos dizeres de Susy Gomes Hoffmann (1997, p. 150-151):

A presunção de legitimidade não vigora sobre o conteúdo do ato administrativo, mas sobre a sua existência válida no mundo jurídico. Em vista de tal afirmação, podemos concluir que ele é legítimo até que seja impugnado e posto fora do sistema se assim for decidido; mas, ao ser impugnado caberá a verificação sobre o seu conteúdo, não lhe sendo imputada qualquer presunção em seu favor.

As presunções legais que fazem a parte por elas beneficiada prescindir do esforço probatório podem ser relativas ou absolutas. Em ambos os casos, o raciocínio presuntivo fica

⁵⁰ Lei nº 13.105/15, arts. 389, 390, § 1º, e 391.

⁵¹ Lei nº 13.105/15, art. 341, I a III.

⁵² Em sentido contrário, manifestou-se o STJ no REsp 1.080.319/SP, em posição dissonante ao que vinha firmemente adotando desde o julgamento do REsp 48.516/SP.

apenas como suposto, pois é totalmente irrelevante para a aplicação da presunção. Uma vez legalmente estabelecida, a presunção se desvincula do racional que a formulou e, desde que regularmente vigente, se torna apta a produzir efeitos nos casos em que sua hipótese de incidência se concretize.

Diante de uma presunção legal, basta a parte a quem lhe aproveite demonstrar a ocorrência do fato que autoriza o emprego da presunção, sendo dispensada a prova do fato que a partir de tal quadro se faz presumir. A diferença entre as situações em que a presunção é relativa daquelas em que se trata de hipótese absoluta é que, no primeiro caso, a parte adversa pode fazer prova de fatos que contrariam o fato presumido, possibilidade vedada quando se está diante de presunção absoluta. O fato presuntivo, é claro, sempre pode ser atacado.

Relevante a observação de Luís César Souza de Queiroz (2017, p. 240) acerca das presunções absolutas não serem propriamente presunções, mas regras que estabelecem a existência irrefutável de fatos jurídicos:

A denominada “presunção *juris tantum* (ou presunção relativa)” é a verdadeira presunção; enquanto a denominada “presunção *jure et de juris* (ou presunção absoluta)” não é uma presunção. Esta última, segundo os tratadistas, é a que não comporta prova em contrário, é uma “verdade jurídica”. Em rigor, a presunção absoluta refere-se a algo que, independentemente de existir, não interfere com os efeitos juridicamente previstos; ou seja, o Direito atribui determinados efeitos, sem depender da realização de um certo fato, o qual é irrelevante juridicamente para tais fins.

As presunções não se confundem com as ficções, ainda que comparadas ambas em suas modalidades legais. Enquanto a presunção é o convencimento antecipado e declarado em lei acerca de uma provável verdade obtida mediante fato conhecido e conexo, a ficção é uma criação legislativa que atribui a um fato social uma valoração jurídica diferente daquela que normalmente lhe seria atribuída. Assim, o que diferencia esses dois institutos é o relacionamento que estabelecem entre os fatos conhecido e desconhecido: enquanto na presunção se pressupõe um liame que seria naturalmente provável, na ficção essa relação resulta em sabido falseamento da realidade. (HARET, 2010, p. 251-261)

Importante reprimir, então, que, cada qual conforme suas especificidades, fatos notórios, incontroversos ou legalmente presumidos não carecem de provas. Devem, contudo, sempre ser alegados por quem pretende vê-los influírem no resultado da lide. Além disso, a aceitação da existência de fato de quaisquer dessas espécies pelo julgador não implica, necessariamente, que a decisão será em favor daquela parte que lhe trouxe aos autos.

3.2 PRECLUSÃO TEMPORAL NA RELAÇÃO JURÍDICO-PROCESSUAL

O fator tempo é de grande importância na dinâmica da vida humana, afinal o efeito de determinada ação varia consideravelmente conforme o momento de sua prática. Naturalmente, o direito não poderia prosperar como ciência dirigida ao comportamento do homem acaso ignorasse um aspecto tão determinante das relações sociais.

As limitações temporais estão presentes no regramento jurídico das mais variadas condutas, quer sejam de ordem material ou processual, sobretudo com vistas a conferir segurança jurídica aos envolvidos. Nas palavras de Eurico de Santi (2006, p. 43), “o tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo nascem os fatos, no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito.”

No Direito Tributário, a dimensão temporal tem importância determinante nas questões de direito material. Como ramo da ciência jurídica que regula relações de forte repercussão patrimonial entre o Estado e o contribuinte, o Direito Tributário finca raízes no princípio da legalidade, de sorte a contar com a força e a estabilidade esperadas de um ordenamento jurídico, para disciplinar as exações atinentes ao crédito tributário, inclusive quanto aos aspectos preclusivos.

As implicações tributárias repercutem de modo substancial nas finanças públicas e privadas. A arrecadação concretizada pelas normas no plano do direito objetivo é, ao mesmo tempo, receita entregue ao Estado, para a realização do seu mister social, e decréscimo patrimonial do particular. Tem-se, pois, um fluxo de riqueza legalmente imposto em prol do interesse coletivo, em razão de sua relativa⁵³ preponderância sobre os interesses privados.

Por tal ordem de ideias e, ainda, com vistas a ser a relação material tributária desenvolvida em plano vertical, com emprego, pelo Estado, do seu poder de império, é desejável que o fenômeno da tributação ocorra com o maior grau de previsibilidade possível

⁵³ Afastando a prevalência absoluta do interesse coletivo sobre o particular, bem assinalou Gustavo Binenbojm (2006, p. 83):

“É fácil constatar porque a ideia de uma prioridade absoluta do coletivo sobre o individual (ou do público sobre o privado) é incompatível com o Estado democrático de direito. Tributária do segundo imperativo categórico kantiano, que considera cada pessoa como um fim em si mesmo, a noção de dignidade humana não se compadece com a instrumentalização das individualidades em proveito de um suposto ‘organismo superior’. Como instrumento da proteção e promoção dos direitos do homem, o Estado é que deve ser sempre o instrumento da emancipação moral e material dos indivíduos, condição de sua autonomia nas esferas pública e privada. Dito de outra forma, o Estado, como entidade jurídico-política, existe para viabilizar, de forma ordenada e racional, a persecução de projetos e objetivos próprios por cada indivíduo, independentemente das “razões de Estado” que a comunidade política possa invocar. A dimensão transindividual, de inegável importância, não é dissociada nem necessariamente oposta aos interesses particulares, mas condição necessária de sua fruição em vida social, segundo critérios razoáveis e proporcionais. [...]”

para o contribuinte. Os entes sociais privados – pessoas físicas ou jurídicas – têm, na prática, sua liberdade econômica intimamente relacionada à possibilidade de mensuração dos efeitos jurídico-tributários de seus atos.

O fato de a disciplina tributária estar subordinada ao princípio da legalidade é um fator positivo para a segurança jurídica das relações de direito material desenvolvidas sob o seu manto. Decisões de investimento, consumo ou poupança podem se modificar quando comparados os cenários anteriores e posteriores à tributação. Porém, o conhecimento da regra presente é insuficiente, sem a certeza de que as situações juridicamente acabadas não se alterarão, e que as projeções futuras poderão, ao menos, serem refeitas gozando de razoável lapso temporal para tanto.

A garantia de não alteração da norma tributária já incidente se dá pela proteção constitucional geral ao ato jurídico perfeito⁵⁴ e, especificamente, com a garantia da irretroatividade da lei tributária⁵⁵ – ressalvados os justificáveis casos de fatos geradores complexivos⁵⁶, de lei interpretativa⁵⁷, de cominação de penalidade menos severa (retroatividade benigna)⁵⁸ e de ultratividade da lei⁵⁹. (RIBEIRO, 2008, p. 185-204)

Já a proteção ao futuro da relação tributária visa não surpreender os contribuintes, viabilizando o contínuo planejamento financeiro e patrimonial ao longo do tempo. Isso se faz com a concessão de prazo para adequação à nova realidade legalmente estabelecida, sempre que haja agravamento da tributação, sob a ótica do sujeito passivo. Tal medida consagra o princípio da anterioridade tributária⁶⁰ – com exceções⁶¹ em casos de tributos cuja arrecadação tem caráter predominantemente extrafiscal – servindo como instrumento de política econômica – ou de urgência, para atender despesas com guerra ou calamidade pública.

Assim, é possível dizer que a segurança jurídica das relações tributárias de direito material é resguardada, ao longo do tempo, conforme o seguinte: (i) no passado, pelo princípio da irretroatividade da lei tributária; (ii) no presente, pelo princípio da legalidade estrita; e (iii) no futuro, pelo princípio da anterioridade tributária.

⁵⁴ CF, art. 5º, XXXVI.

⁵⁵ CF, art. 150, III, “a”.

⁵⁶ Lei nº 5.172/66, art. 105. STF, súmula 584: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.”.

⁵⁷ Lei nº 5.172/66, art. 106, I.

⁵⁸ Lei nº 5.172/66, art. 106, II.

⁵⁹ Lei nº 5.172/66, art. 144.

⁶⁰ CF, arts. 150, III, “b” e “c”, 195, § 6º. Lei nº 5.172/66, art. 104, I e II. STF, súmula 66: “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.” e súmula 67: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.”.

⁶¹ CF, arts. 150, § 1º, 155, § 4º, IV, “c”, 177, § 4º, I, “b”.

Igual relevância guarda o tempo da comunicação jurídico-processual na esfera tributária. O estabelecimento de prazos no processo administrativo equaliza a atuação dos sujeitos processuais, modulando o tráfego das mensagens comunicacionais e, assim, permitindo que as relações dialógicas se desenvolvam de forma pré-ordenada. O ato processual formalmente adequado e tempestivamente realizado adentra a órbita jurídica do processo, com as repercussões que lhe são inerentes. Por isso, bem afirma a doutrina:

O tempo foi a forma eleita pelo direito para assegurar o andamento do processo e a certeza de que ele se findará em prazo razoável. A relação processual deve ser regida por fases, sendo que, superado um estágio, deve ser o seguinte, de tal forma que os atos já praticados, e os não praticados, permaneçam inalcançáveis. Essa regra aplica-se a todas as partes, evita recursos protelatórios e permite que se chegue à prestação jurisdicional. (FERRAGUT, 2016, p. 59)

Na seara processual, o aspecto temporal é o mais importante fator limitador de ordem prática da atuação das partes legitimamente estabelecidas. A atividade processual se desenvolve impulsionada pelo julgador – em razão do princípio da oficialidade – e pela atuação das partes. A lei, em regra, prevê prazos específicos para a prática de atos processuais, cabendo aos sujeitos do processo, cuidar para que a intempestividade não lhes alcance. O silêncio da lei quanto à fixação de prazo para determinado ato das partes no processo administrativo, incide o prazo geral residual de cinco dias⁶².

De forma geral, os atos que incumbem às partes são facultativos, mas seus respectivos prazos são próprios, o que significa dizer que são fatais para a prática, acaso a parte quede-se inerte. De outro lado, os atos privativos do julgador são obrigatórios, não lhe sendo possível furtar-se a entregar a prestação jurisdicional, mas os prazos que se lhe apresentam são impróprios, de sorte que seus atos intempestivos têm validade inalterada.

Para atingir sua finalidade, qual seja, a atuação da vontade da lei, o processo precisa ter um desenvolvimento ordenado, coerente e regular. É intuitivo que não seja possível que os atos processuais possam ser realizados de forma caótica, seja por se apresentarem contraditórios, repetidos ou protraídos. O remédio processual para essas mazelas é o instituto da preclusão⁶³, que se apresenta como mecanismo apto a inibir retrocessos e contramarchas processuais, fonte de onerosidade e injustiça para as partes, e de ineficácia para a jurisdição.

A preclusão opera a perda, a extinção ou a consumação de determinada faculdade processual, sempre que atingidos os limites legalmente impostos para a prática do ato. De fora

⁶² Lei nº 9.784/99, art. 24. Lei nº 13.105/15, art. 218, § 3º.

⁶³ Lei nº 13.105/15, art. 507.

a parte as matérias de ordem pública⁶⁴, que podem ser conhecidas de ofício ou alegadas em qualquer tempo e grau de jurisdição, o fenômeno preclusivo pode se manifestar não apenas em sua modalidade (i) temporal⁶⁵ – inibindo a prática de atos intempestivos –, como também nas formas (ii) consumativa – inadmitindo a repetição do ato já praticado – e (iii) lógica⁶⁶ – vedando a prática de ato incompatível com outro já realizado pela mesma parte. Mas, inegavelmente, é a preclusão temporal que dita a cadência da marcha processual.

Especificamente quanto à questão de prova, o momento da instrução probatória para as partes já foi exposto no tópico 3.1. Ultrapassados os prazos legalmente estabelecidos para tanto, já consideradas as situações de exceção em favor do contribuinte, preclusa estará a possibilidade de apresentação de provas posteriormente. A doutrina justifica a necessidade de tal rigidez:

Os direitos da Fazenda e do contribuinte só serão efetivamente assegurados se houver desenvolvimento e conclusão do processo. E para tanto, a prova deve ser apresentada dentro do momento processual adequado, salvo nas situações excepcionais [...]. (FERRAGUT, 2016, p. 62)

De outro lado, não há que se afirmar a incompatibilidade da preclusão temporal para a produção de provas com o princípio da verdade material. Neste ponto, acertada é a posição contrária adotada por Michels (2018, p. 146):

Quanto à verdade material, a incompatibilidade desse princípio com a limitação temporal à produção de provas é juridicamente discutível. É certo que no processo administrativo o julgador não pode se contentar apenas com a verdade formal [...]. Ocorre, porém, que tal dever atribuído ao julgador não pode ser estendido para além dos limites do rito procedimental. [...] Mas esta prerrogativa, que é do julgador, não deve ser a base para o estabelecimento de uma prerrogativa das partes (tanto contribuinte quanto Fazenda Nacional) que extrapola, de forma injustificada os limites de restrições temporais legalmente postas (sim, pois as extrapolações justificadas podem servir, com base também na norma legal, para o acatamento da produção de provas depois da impugnação).

A preclusão temporal probatória também é confrontada com o princípio da legalidade, ao argumento de que o julgador administrativo, autoridade vinculada à legalidade estrita que é, tem o dever de afastar a limitação temporal oposta à prova, para, desta feita, reunir o máximo de elementos possíveis para a averiguação da conformidade do ato administrativo recorrido com a lei.

Tal afirmação parece ser feita sob o entendimento de que só existe lei material, pois, apregoa a inobservância da lei processual em prol do aperfeiçoamento da substância do direito

⁶⁴ Lei nº 13.105/15, arts. 337, I a XIII, § 5º, 485, IV a VI e IX, § 3º.

⁶⁵ Lei nº 13.105/15, art. 223.

⁶⁶ Lei nº 13.105/15, art. 1.000.

em discussão. Não se vislumbra, contudo, qualquer ponto do ordenamento jurídico que inspire tal medida. Neste confronto entre legalidade e preclusão, parte da doutrina propõe solução bastante difundida entre os julgadores:

Há outra objeção importante à limitação aqui tratada, qual seja a de que o julgador administrativo tem o dever legal de zelar pela legalidade do ato administrativo litigado e que, portanto, deveria considerar em seu juízo mesmo as provas trazidas depois da impugnação. Pois bem, há como conciliar essa objeção com a limitação temporal à produção de provas, sem que esta reste invalidada. E como seria essa conciliação? Seria da seguinte forma: diante de situações nas quais não se vislumbra prejuízo para o curso normal do processo e que envolvem a apresentação de um documento que, por si só, atesta de forma concludente e definitiva a invalidade do lançamento independentemente de cognição mais aprofundada e da realização de diligências para atestar sua veracidade ou conteúdo, poderia tal apresentação ser considerada válida quando efetuada a destempo. Entretanto, se as provas juntadas posteriormente à impugnação compõem-se, como é o caso mais comum, de uma massa de documentos que apenas indiretamente atestam a versão da parte, demandando, por conta disso, desdobramentos processuais complementares para sua análise, e com isso atrasando de modo desmesurado o julgamento, só poderia ser acatada a juntada de tais provas fora do prazo legal, caso a parte demonstrasse a ocorrência de uma das circunstâncias excepcionais previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Com isso, preservados restariam tanto o dever do julgador quanto a integridade do rito procedimental (de se lembrar que o julgamento não pode ser usado para, na prática, se ter a reabertura da ação fiscal). (MICHELS, 2018, p. 146-147)

Ainda que respeitável e conciliadora a proposta do professor Michels, com ela não se pode concordar.

São várias as razões para tanto, a começar justamente pela que se funda no comentário final do trecho acima: “o julgamento não pode ser usado para, na prática, se ter a reabertura da ação fiscal”. Ao sacrificar a regra processual da preclusão para dar pleno emprego à norma material que configura a exigência tributária em discussão, o julgador ignorará a existência de uma relação jurídico-processual para atuar em reforço da relação de direito material, pouco importando em favor de qual parte isso resultará.

Ainda que de perspicaz formulação teórica, é de difícil incidência prática uma situação em que, efetivamente e sem qualquer grau de subjetividade, diante de um documento se possa afirmar que ele “por si só, atesta de forma concludente e definitiva a invalidade do lançamento independentemente de cognição mais aprofundada”.

E mais, ainda que tal constatação imediata fosse possível de forma absolutamente isenta, negar a possibilidade de a outra parte – a prejudicada pelo intempestivo documento – se manifestar sobre o novo elemento inserto nos autos e por ela desconhecido seria mais uma violação das regras processuais, agora não as afetas aos aspectos preclusivos, mas sim ao

contraditório substancial⁶⁷, impõem o dever de o julgador ouvir ambas as partes antes de proferir decisão, mesmo nos casos em que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

⁶⁷ Lei nº 13.105/15, arts. 9º a 11.

4 DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS PARA A GESTÃO DA PROVA

Todos os ramos do direito devem ser compreendidos e aplicados sob a ótica dos ditames constitucionais, o direito processual inclusive.⁶⁸ Assim, não se pode cogitar que determinada norma seja interpretada de modo colidente com o que preconiza a Constituição Federal. Por isso, o manejo de toda a relação jurídico-processual deve se amoldar aos postulados constitucionais. Naturalmente, isso abarca a disciplina da gestão da prova, atividade realizada pelo julgador.

Alertando sobre tal necessidade em sua obra sobre Direito Processual Tributário, Marins (2019, p. 15) assim se pronunciava:

Por se tratar de disciplina híbrida, nascida do encontro de três vertentes disciplinares do Direito Público (Direito Tributário, Direito Administrativo e Direito Processual Civil), haverá o estudioso que manejar com precisão postulados de fundo constitucional aparentemente antagônicos, como as garantias individuais de ordem tributária da isonomia e da capacidade contributiva em confronto com o princípio da supremacia do interesse público sobre o do particular, e os da informalidade e celeridade da atuação administrativa em atrito com as complexas garantias decorrentes do *due process of law* (ou mais precisamente *procedural due process*).

É justamente na adequação que faça o estudioso desse delicado entrelaçamento principiológico moldado na matriz híbrida do Processo Tributário que reside a fórmula jurídica apta a operar tal qual antídoto aos tão frequentes desacertos no campo do sistema administrativo/judicial de resolução de conflitos em matéria tributária. É no resgate de semelhante fórmula, porém, que encontraremos, a um só tempo, a fonte das mais acirradas polêmicas; das mais insondáveis perquirições; e, inevitavelmente, das mais gratificantes conquistas rumo ao aperfeiçoamento do Direito Público e, portanto, do Estado de Direito.

Há diretrizes processuais no texto constitucional, insculpidos sob a forma de princípios, garantias e normas, não apenas de caráter propedêutico – o que já não seria pouco – como de eficácia normativa imediata, apta a impor plena utilização prática, sob pena de o processo que venha a ignorar tais comandos padecer de inconstitucionalidade.

O Código de Processo Civil em vigor concretiza diversas diretrizes constitucionais, funcionando como verdadeira lei geral do direito processual brasileiro, aplicando-se a todas as realidades processuais que não se desenvolvam no contexto penal. (CONRADO, 2012, p. 25-26). Dentro desse escopo de aplicação e em conformidade com o direito pátrio, as normas de processo civil cedem espaço somente para o regramento de relações jurídico-processuais com

⁶⁸ Lei nº 13.105/15, art. 1º.

disciplina específica e, ainda assim, apenas naquilo que lhes seja contrário.⁶⁹ Em sentido oposto, afirmava Marins (2019, p. 32):

Ademais disso, o Direito Processual Civil brasileiro, a exemplo do que sucede em outros países, foi concebido sob forte influência de visão privatística e individualista das relações jurídicas. Destina-se para a solução da lide civil. As reformas processuais, que vêm sendo paulatinamente implantadas, buscam tornar nosso sistema processual mais apto para o trato das questões de cunho coletivo ou de massa, atualizando o prisma individualista sob cujos dogmas o Código de Processo Civil foi forjado. Remanescem, entretanto, os problemas de sua aplicação nas relações litigiosas de Direito Público, dificilmente subsumíveis à noção de lide civil, especialmente entre Estado e cidadão, e, mais particularmente, entre Fazenda Pública e contribuinte.

Não há como concordar com esta fala doutrinária, pois o regramento do processo civil muito tem a contribuir com a escassa disciplina normativa do processo administrativo tributário. Além do que, o próprio autor, noutro trecho transcrito acima, afirma que o direito processual tributário teria como uma de suas vertentes formadoras o direito processual civil.

Ademais, a disciplina processual moderna apresenta diversos desafios para a visão tradicionalista do processo administrativo tributário. Já fazem parte da realidade processual institutos ainda não plenamente encampados na prática desta espécie processual – não por incompatibilidade técnica – como: contraditório substancial⁷⁰, negócio jurídico processual⁷¹, primazia do julgamento do mérito⁷², fundamentação qualificada das decisões⁷³, tutela de causas repetitivas⁷⁴, e formação de precedentes vinculantes⁷⁵.

O processo constitucional faz o contraditório evoluir de sua concepção meramente formal – composta pelo binômio informação e reação – para uma matriz substancial – formada pelos valores influência e não surpresa. As partes devem poder influenciar o resultado, a partir de um debate processual célere⁷⁶ e imparcialmente conduzido pelo julgador.

⁶⁹ Não por caso, o legislador inaugurou tal diploma com um capítulo dedicado a normas fundamentais, onde reproduziu ditames constitucionais de índole não apenas processual – inafastabilidade da jurisdição (Lei nº 13.105/15, art. 3º), prestação jurisdicional em prazo razoável (Lei nº 13.105/15, art. 4º), devido processo legal (Lei nº 13.105/15, art. 7º) – como de escopo material, com reflexos diretos na atuação das partes – boa-fé objetiva (Lei nº 13.105/15, arts. 5º e 6º) e dignidade da pessoa humana (Lei nº 13.105/15, art. 8º) –, pois justo é o processo que preserva a dignidade dos litigantes, garantindo-lhes a leal participação na formação da decisão que porá fim à lide.

⁷⁰ Lei nº 13.105/15, arts. 9º a 11.

⁷¹ Lei nº 13.105/15, art. 190.

⁷² FPPC, enunciado nº 4: “O art. 4º tem aplicação em todas as fases e em todos os tipos de procedimento, inclusive em incidentes processuais e na instância recursal, impondo ao órgão jurisdicional viabilizar o saneamento de vícios para examinar o mérito, sempre que seja possível a sua correção.”. Lei nº 13.105/15, art. 488.

⁷³ Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º.

⁷⁴ Lei nº 13.105/15, art. 928.

⁷⁵ Lei nº 13.105/15, art. 927.

⁷⁶ De modo a garantir a célere solução dos conflitos, o negócio jurídico processual vem ganhando força nos processos judiciais. Cumpridos os requisitos legais para a sua celebração (Lei nº 10.406/02, arts. 104, I a III, 166), é possível, por exemplo, estabelecer os pontos controvertidos (Lei nº 13.105/15, art. 357, § 2º), fixar o calendário

De outro lado, pouco adianta a celeridade da prestação jurisdicional se não vier acompanhada da efetiva solução da controvérsia posta à análise. Com vistas a isso, a decisão de mérito deve prevalecer sobre a decretação da nulidade, sempre que em proveito da mesma parte.⁷⁷ De igual modo, deve ser oportunizada à parte a correção de vício que torna inadmissível o seu recurso.⁷⁸

Não obstante, mostra-se frustrante para a parte a obtenção de uma decisão que enfrente o mérito sem qualquer traço distintivo do caso em análise. A premência por produtividade do órgão julgador não pode ter como preço a baixa qualificação das questões de mérito. Desse modo, todo argumento da parte vencida que, em tese, seja capaz de alterar o veredito dado deve ser apreciado.⁷⁹

Por fim – ainda que se tenha um processo com participação ativa das partes, com trâmite de razoável duração, com mérito enfrentado de modo exauriente e devidamente solucionado – é preciso que a inteligência e o racional cognitivo enformador do processo decisório não se multipliquem, no tratamento de casos correlatos, em infinitas versões, passíveis de gerar vereditos díspares e, tão ruim quanto, de alto grau de mutabilidade no tempo.⁸⁰

processual (Lei nº 13.105/15, art. 191), reconhecer o pedido, desistir do recurso ou do processo (Lei nº 13.105/15, art. 487, I a III, 998 e 999), com a necessária homologação do feito, quando for o caso. Não por outra razão, a Procuradoria da Fazenda Nacional já vem se adequando ao novo quadro processual. (Portaria PGFN nº 33/18, art. 38. Portaria PGFN nº 360/18, art. 1º).

⁷⁷ Lei nº 13.105/15, art. 282, § 2º.

⁷⁸ Lei nº 13.105/15, art. 317 e 932, parágrafo único.

⁷⁹ Anota-se, contudo, que isso não implica a necessidade de o julgador responder a cada questão suscitada, tampouco a enfrentar alegações objetivamente irrelevantes. A parte pode e deve influenciar na formação da decisão, sendo a melhor forma de fazê-lo a adequada e esmerada fundamentação do seu direito. (ENFAM, enunciado nº 9: “É ônus da parte, para os fins do disposto no art. 489, § 1º, V e VI, do CPC/2015, identificar os fundamentos determinantes ou demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento, sempre que invocar jurisprudência, precedente ou enunciado de súmula.”) Já o julgador tem o dever de zelar pela plena manifestação das partes, mas não de ser por elas conduzido.

⁸⁰ Para combater esses efeitos jurisprudenciais perniciosos, os processos judiciais contam com institutos como incidente de resolução de demandas repetitivas (Lei nº 13.105/15, arts. 976, I e II, 985, § 1º), recursos repetitivos (Lei nº 13.105/15, arts. 1.036 e 1.040, I a III) e súmulas vinculantes (CF, art. 103-A, § 1º). Tais mecanismos encontram reflexos, respectivamente: (i) na Lei nº 10.522/02, art. 19, V, § 5º e na Portaria PGFN/RFB nº 01/14, art. 3º; (ii) na Portaria MF nº 343/15, art. 47, § 1º; e (iii) na Portaria MF nº 343/15, art. 62, § 1º, I e II, “a”, 75. Comentando especificamente a previsão da sistemática de julgamento de recursos repetitivos no CARF, assim se pronunciaram Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro (2016, p. 299-303):

“Não é de hoje que o sistema jurídico nacional tem sido objeto de inúmeras alterações legislativas com o escopo de criar mecanismos que visam, ainda que por caminhos passíveis de críticas, a buscar uma uniformidade judicativa e, consequentemente, uma segurança jurídica relacionada à certeza de que casos semelhantes serão objeto de mesma decisão – busca-se assim evitar, ou pelo menos reduzir, o ‘efeito loteria’ nos processos decisórios. [...]

E, como não poderia ser diferente. Algumas destas técnicas já estão sendo ‘replicadas’ ou ‘adaptadas’ no âmbito do contencioso administrativo, em especial na seara tributária, espaço no qual o processo administrativo ainda apresenta uma grande importância, não só pela especialidade das Cortes Administrativas que se reflete na qualidade e minudência técnica dos debates lá travados, mas também em razão do disposto no art. 151, inciso III, do CTN. [...]

Para absorver todos esses valores, refletindo os mandamentos processuais da Constituição Federal no contencioso extrajudicial, o processo administrativo tributário precisa guardar respeito ao devido processo legal, ao formalismo moderado, à verdade material e à segurança jurídica.

Por isso, a seguir, passa-se a análise de tais princípios, que também servirão de referência para a posterior análise das situações práticas de gestão da prova que serão vistas no capítulo seguinte.

4.1 OBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

A composição do conflito de interesses entre a Fazenda e o contribuinte deve ser feita com vistas a manter conciliados o interesse público e o direito patrimonial dos administrados. Para tanto, é preciso oportunizar às partes a livre manifestação argumentativa – inclusive sobre os atos processuais que venham aos autos após a interposição do recurso e antes da decisão – e a plena possibilidade de provar o que argumenta. Evidentemente, disso decorrem as obrigações de apreciação de todas as questões deduzidas pelas partes⁸¹, bem assim de dar a elas ciência dos documentos autuados, não cabendo falar em sigilo fiscal contra o fiscalizado ou contra o fiscal.

O princípio do devido processo legal⁸² possui, inclusive no âmbito tributário, duas dimensões constitucionais. Uma substantiva, que se manifesta na esfera do direito material, inibindo que a norma – legal ou infralegal – ofenda direitos dos cidadãos. Outra adjetiva⁸³, que preconiza o reconhecimento da via processual como um instrumento de regulação a ser

Por sua vez, o atual RICARF traz um autêntico sistema de julgamento de recursos repetitivos, com a reunião de diversos recursos com idêntica questão de direito e eleição de um deles como paradigma para julgamento, aplicando o seu resultado aos demais.

A introdução da técnica de julgamento por amostragem tem o objetivo de dar celeridade (art. 5º, LXXVIII, da Constituição) ao processamento dos pleitos, garantindo uma suposta (e duvidosa) isonomia na decisão ao atribuir a mesma solução para todos aqueles que travam lides problematicamente análogas. Sua introdução, no Direito brasileiro, deu-se marcadamente com os arts. 543-B e 543-C do CPC/73, inspirando a adoção desse mecanismo também no âmbito do Processo Administrativo Tributário Federal, como se verifica intuitivamente pela similitude das disposições com aquela do art. 47, § 1º, do RICARF.”

⁸¹ Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV.

⁸² Trata-se de princípio expresso no texto constitucional (CF, art. 5º, LIV) e está diretamente associado aos direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa (CF, art. 5º, LV), que se afiguram como condições de validade do processo administrativo tributário (Decreto nº 70.235/72, art. 59, II).

⁸³ A acepção adjetiva deste princípio fundamental abarca outros princípios de igual índole processual, tais como isonomia (Lei nº 13.105/15, art. 139, I), juiz natural (CF, art. 5º, XXXVII e LIII), inafastabilidade de jurisdição (CF, art. 5º, XXXV. Lei nº 13.105/15, art. 3º), publicidade (CF, art. 5º, LX. Lei nº 13.105/15, art. 8º. Lei nº 9.784/99, arts. 2º, parágrafo único, V, 3º, II, 46) e motivação (Lei nº 9.784/99, art. 50, V), todos reconhecidamente de plena aplicação ao processo administrativo tributário.

respeitado para que o Estado cumpra o seu mister de construção de uma sociedade justa⁸⁴. Nesse sentido, afirma José Henrique Lara Fernandes (2005, p. 66-67):

É este o espírito da Constituição de 1988, inspirada na Declaração dos Direitos do Homem, onde o preceito fundamental é o respeito à dignidade humana. Ao invés de instrumento de ruptura, é preciso que a decisão judicial se transforme num meio de comunhão entre Estado e Sociedade, e para que isso aconteça a figura do juiz não pode se confundir com a de um burocrata qualquer. A obediência ao devido processo legal exige do magistrado, acima de tudo, um profundo respeito ao direito do jurisdicionado de estar em juízo. Daí a importância da fundamentação dos julgados, que deve ser ampla, clara, direta, e conforme os argumentos expendidos oportunamente pelas partes no curso da lide.

Não obstante, como já asseverado no tópico 2.2, a matriz legal basilar do processo administrativo tributário federal é de 1972. Portanto, seu regramento, e toda a construção conceitual e valorativa que lhe é decorrente, se formou antes do arcabouço principiológico da atual Constituição Federal, promulgada em 1988. Como visto, o atual Código de Processo Civil, de 2015, trouxe dispositivos que robustecem o direito processual constitucional, dando luz à necessidade de se promover justiça processual ao lado da justiça material.

Na prática, contudo, nota-se um lastimável distanciamento entre a praxe do processo administrativo tributário federal e o direito processual constitucional. Ironicamente, tal fenômeno se dá no único país que possui um sistema tributário inserido em sua Constituição, e que conta com plena aplicabilidade, bastando perceber as numerosas declarações de inconstitucionalidade em matéria tributária.⁸⁵ Ou seja, é como se, relativamente ao disciplinamento de questões tributárias, da Constituição Federal só servissem as normas de ordem material, mas não as com escopo processual.

Há focos de persistência do superado entendimento sobre ser necessário parcimônia no emprego de normas diretamente extraídas do Código de Processo Civil e da Constituição Federal no processo administrativo tributário. Diz-se que, na esfera federal, a matéria é plenamente disciplinada pelo Decreto nº 70.235/72, com algum complemento feito pela legislação tributária ordinária. Tal incompreensível afirmação encontra respaldo em abalizada manifestação de Ferreira (2016, p. 22):

Aos litígios postos à apreciação judicial, aplicam-se as normas de processo civil, salvo no caso de haver legislação especial regendo determinada ação ou

⁸⁴ CF, art. 3º, I.

⁸⁵ A constatação é de James Marins (2019, p.29):

“No Brasil, o único país do mundo a contar com um Sistema Constitucional Tributário, o problema das antinomias adota muitíssimas vezes a forma de inconstitucionalidade, o que conduz a importantes desdobramentos e problemas na geração e aplicação das normas jurídicas tributárias. Diante da generosidade do legislador constitucional brasileiro na inserção de regras tributárias na Constituição Federal de 1988, criando um sistema que se identifica pela hermeticidade, as normas infraconstitucionais tributárias, complementares ou ordinárias, sofrem rigorosas limitações materiais e formais se submetem-se amplamente ao teste da constitucionalidade.”

procedimento. Já as discussões travadas administrativamente devem observar as normas de processo administrativo expedidas pelo ente político constitucional competente para a instituição do tributo acerca do qual versar o litígio.

Fruto de tal posicionamento, a lei processual civil encontra tímido emprego no contencioso extrajudicial, no mais das vezes para extração de comandos sem potencial para definição da sorte do processo. Não se pode concordar com tal prática, notadamente à mingua de regramento específico do processo administrativo tributário. Nesse contexto, parece mais acertado o posicionamento de Michels (2018, p. 122):

Em outras palavras, a quase completa e surpreendente ausência de regras sobre prova na legislação do processo administrativo fiscal (surpreendente porque, como se viu, a prova é a essência e razão de ser principal do processo), tornou o recurso aos dispositivos do CPC e da Lei nº 9.784/1999, por parte do julgador administrativo, uma imposição para o exercício de sua função.

As regras de direito probatório constantes do CPC são tidas como o núcleo do direito probatório brasileiro. Assim, na medida em que o texto constitucional passou a garantir o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo, e considerando-se que só há contraditório e ampla defesa com atividade probatória, só se poderia dar cumprimento à Constituição buscando tal disciplina naquele que é o diploma por excelência em matéria probatória na nossa ordem jurídica. [...]

Já a contenção para a aplicação abundante do texto constitucional se justifica com a afirmação da incompetência da autoridade administrativa para a declaração de inconstitucionalidade, como se todo uso da Lei Maior fosse para a reprovação de normas infraconstitucionais. Dela, o pouco que vai para as decisões administrativas contém teor meramente programático.

Alertando contra essa indevida inversão da pirâmide de Kelsen – ante a prevalência, na prática, de normas infralegais sobre leis e a própria Constituição,⁸⁶ bem assim a aplicação

⁸⁶ Reforça esse isolamento do processo administrativo tributário diante de seu anacrônico regramento primário – sobretudo em sua instância inaugural – o incontestado esforço da Receita Federal em fixar interpretações legais – de ordem material e processual – por meio de soluções de consultas internas, atos declaratórios interpretativos, portarias, instruções normativas e normas de execução, todos instrumentos infralegais vinculativos para todo o órgão, o que inclui as DRJ.

A louvável intenção da Fazenda mira a indesejável disparidade de soluções para casos similares, mas culmina por alvejar a fertilidade do labor exegético. A pasteurização interpretativa feita por seus atos infralegais parte da norma tomada em tese e cristaliza um entendimento vinculante. Em sede de julgamento, aplica-se a norma – já previamente interpretada pelo órgão, portanto, com sua tessitura reduzida – ao caso concreto.

O que resulta de tal mecânica é que, em diversos casos, o livre convencimento do julgador, que deveria recair sobre a norma, fica restrito ao espectro interpretativo pré-concebido da norma. Não obstante, a polissemia do vernáculo pátrio, associada ao vasto ordenamento jurídico nacional, abre flancos legítimos para que a subsunção dos fatos à interpretação vinculante da norma possa ser feita sem constante prejuízo para o melhor entendimento do julgador.

Assim, o zelo interpretativo do Fisco para conferir unicidade de sentido às normas abstratamente consideradas não logra uniformizar sua jurisprudência, revelando a precipitação de tal medida. Melhor seria reconhecer o elevado valor da livre evolução hermenêutica construída sob contraditório, para concentrar esforços em técnicas processuais de mitigação de dissídios jurisprudenciais.

seletiva do ordenamento jurídico –, Gustavo Binenbojm (2006, p. 144) frisa a necessária filtragem constitucional pela qual deve passar a aplicação da lei pela Administração Pública, com a

[...] superação do dogma da onipotência da lei administrativa e sua substituição por referências diretas a princípios expressa ou implicitamente consagrados no ordenamento constitucional.

A ideia de juridicidade administrativa traduz-se, assim, na vinculação da Administração Pública ao ordenamento jurídico como um todo, a partir do sistema de princípios e regras delineado na Constituição. A juridicidade administrativa poderá, portanto: (I) decorrer diretamente da normativa constitucional; (II) assumir a feição de uma vinculação estrita à lei (formal ou material); ou (III) abrir-se à disciplina regulamentar (presidencial ou setorial), autônoma ou de execução, conforme os espaços normativos (e sua peculiar disciplina) estabelecidos constitucionalmente. [...].

O direito processual não clama por procedimentos especiais, conforme as necessidades de cada direito material, mas de um procedimento geral adaptável às necessidades do caso. Isso deve ser feito pelo julgador, à luz do ordenamento positivo que se lhe apresente.⁸⁷

4.2 RESPEITO AO FORMALISMO MODERADO

Originariamente denominado informalismo, o princípio do formalismo moderado alude ao grau de relativização da formalidade dos ritos processuais no âmbito administrativo. A formalidade não deve ser um fim em si mesmo, mas um instrumento para viabilizar a marcha democrática do processo e a sua estabilidade, ante a previsibilidade das possibilidades jurídicas de atuação de cada um dos sujeitos processuais.⁸⁸

Comparativamente ao processo judicial, o processo administrativo se assemelha em determinados aspectos ritualísticos e se distancia em outros. Esses movimentos de aproximação

Nesse contexto, tem eloquência paradigmática o caminho tomado pelo contencioso judicial, que vem crescentemente prestigiando técnicas de solução de demandas repetitivas e de uniformização de decisões em suas instâncias. Tal exitosa opção revela que, senão o melhor, o mais maduro entendimento da norma se colhe de sua aplicação a casos concretos crivados pelo contraditório. É a partir deste ponto que se pode cogitar uniformizar interpretações (FPPC, enunciado nº 2: “Para a formação do precedente, somente podem ser usados argumentos submetidos ao contraditório.”). Análises feitas *a priori*, em tese ou, ainda que concretamente, com mero teor consultivo, não extraem o mesmo sumo normativo do direito afeto ao caso submetido ao contraditório. É, por conseguinte, o contraditório que lapida o sentido da norma. E é, igualmente, o contraditório o núcleo semântico do princípio constitucional do devido processo legal, quando levado a efeito no seio de um Estado democrático de direito.

⁸⁷ ENFAM, enunciado nº 35: “Além das situações em que a flexibilização do procedimento é autorizada pelo art. 139, VI, do CPC/2015, pode o juiz, de ofício, preservada a previsibilidade do rito, adaptá-lo às especificidades da causa, observadas as garantias fundamentais do processo.”.

⁸⁸ Lei nº 9.784/99, arts. 2º, parágrafo único, VIII e IX, 22. Decreto nº 7.574/11, art. 4º. Lei nº 13.726/18, art. 3º, I a III. Decreto nº 9.094/17, arts. 1º, V, 9º, 10, § 1º. Portaria RFB nº 2.860/17, art. 2º.

ou afastamento se dão em razão da maior informalidade nos atos processuais na esfera administrativa.

Tanto numa quanto noutra espécie de processo, se um ato, ainda que imperfeito em sua forma, se revela apto a alcançar o objetivo pretendido, não deve ser declarado nulo. É o princípio da instrumentalidade das formas⁸⁹, ponto de contato entre as praxes dos processos administrativo e judicial, e que se conecta com o princípio da economia processual. Ambos esses princípios decorrem direta da informalidade.

Há situações de informalidade, contudo, que são mais presentes no processo administrativo, tais como a facultatividade de defesa técnica⁹⁰, a superação de vícios de citação ou intimação pelo comparecimento espontâneo da parte⁹¹ ou, a depender da linha de julgamento adotada, a relativização dos aspectos preclusivos para a apresentação de provas que, em muitos casos, se presumem como de tempestividade impossível⁹².

Os limites exteriores para a informalidade no processo administrativo é, de um lado, a ocorrência de prejuízo para o interessado e, de outro, a desfiguração da natureza processual. Assim, não pode, em nome da atuação informal dos sujeitos processuais, haver encurtamento de prazos, superação da incompetência da autoridade julgadora ou falta de fundamento legal na decisão.

A afirmação constitucional incontestável acerca da existência de uma jurisdição administrativa impõe cautelas para que o processo administrativo não se descaracterize, por excesso de informalidade, como uma relação jurídica de caráter processual. Isso alterou a clássica formulação de informalismo do contencioso administrativo para uma visão de formalismo moderado, com o incremento de exigências formais nessa espécie processual, dentre as quais a fixação de prazos recursais rígidos, o estabelecimento de competências jurisdicionais bem marcadas e a aplicação do regramento processual civil. (MICHELS, 2018, p. 52-53)

O formalismo moderado parece ser o ponto de equilíbrio entre o máximo acesso popular ao processo administrativo tributário, como manifestação democrática plena, e a consumação da segurança jurídica e da estabilidade necessárias a uma relação de cunho processual. Trata-se de aspectos que não podem andar em vias opostas para a concretização do valor justiça.

⁸⁹ Lei nº 13.105/15, arts. 188, 277, 283, e 1.029, § 3º.

⁹⁰ Lei 9.784/99, art. 3º, IV.

⁹¹ Lei nº 9.784/99, art. 26, § 5º.

⁹² Decreto nº 70.235/72, art. 16, § 4º, “a”.

A visão constitucional do processo administrativo tributário, sob o enfoque de sua carga de formalidade, impõe o desapego às exigências formais que pouco contribuam para sua promoção como meio lícito de solução de controvérsias, sem, contudo, descaracterizá-lo como via processual. Visto sob esse prisma, o processo é, materialmente, um direito fundamental de defesa e, processualmente, um instrumento de garantia de uma justiça efetiva.

Nesse sentido, pertinente a orientação de Marins (2019, p. 185-186):

Este primado aparece expressamente na Lei 9.784/1999 (LGPAF) ao prescrever, sob a forma de critério informativo do procedimento e do Processo Administrativo, a adoção de forma simples, suficientes para propiciar grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados, mas desde que observem as formalidades essenciais. Ademais, confirma-se o postulado da moderação formal a regra de que os atos administrativos não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir (art. 22 da LGPAF). Com esse conteúdo, pode-se dizer que, à luz da classificação de Ávila, o formalismo ponderado é postulado, pois estabelece como devem ser interpretadas (moderadamente) as formas estabelecidas por regras. [...]

O formalismo moderado tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da CF/1988.

Desse modo não pode haver requisitos formais que, obstaculizando o acesso à jurisdição administrativa, subtraíam o caráter democrático do processo. Tampouco se pode reduzir a relação processual à uma pantomima dissociada de exigências ritualísticas minimamente necessárias para que lhe confira segurança jurídica. Não há uma rigidez genericamente pré-concebida acerca do que seja formalidade moderada num processo administrativo tributário. O ponto de equilíbrio entre a mitigação da forma em prol do conteúdo e da finalidade é obtido a cada ato.

A recomendação inicial é que cada sujeito processual não descuide da forma do ato que pratica, apenas por estar sob o rito administrativo. Se, ainda assim, sobrevier vício no ato, cumpre analisar se há consequência legal para o problema detectado, que, naturalmente, deve ser respeitada. Não havendo, deve-se perquirir se o ato, mesmo defeituoso, cumpre sua finalidade e, em caso afirmativo, seguir em frente superando o erro. Em caso negativo, incumbe

ao julgador mandar sanear o erro antes de seguir ou, apenas se isso for impossível⁹³, declarar a nulidade do ato.⁹⁴

No contexto do direito processual constitucional associado ao abrandamento formal a ser aplicado no processo administrativo, a prevalência deve ser de medidas que assegurem o prosseguimento do feito.⁹⁵ Só assim restará prestada a tutela jurisdicional pretendida e concretizada a primazia do julgamento do mérito. O Código de Processo Civil de 2015 orienta claramente nesse sentido, sendo esse mais um bom motivo para sua máxima aplicação no processo administrativo.⁹⁶

⁹³ Por exemplo, acaso seja medida que atente contra a necessária imparcialidade do julgador.

⁹⁴ Perceba-se que, seguindo as linhas acima, a primeira medida corretiva é a busca no ordenamento jurídico de um encaminhamento previamente normatizado para o ato anômalo. Nem poderia ser diferente, afinal o processo administrativo tributário tem na legalidade um princípio diretor. Oportuno notar que as consequências legalmente prescritas para atos viciados vão desde a imediata nulidade até a plenitude de efeitos, passando pela emenda ou correção por quem de direito.

⁹⁵ É sabido, por exemplo, que a primeira instância julgadora demonstra certo desconforto no acolhimento de embargos de declaração, sob o jugo de não haver previsão legal para essa espécie recursal no processo administrativo tributário, como se o Código de Processo Civil não fosse uma lei aplicável em tal seara processual. Com isso, petições do sujeito passivo e despachos da fiscalização que apontem inexatidões materiais, obscuridades, omissões ou contradições na decisão dão ensejo ao que se costuma tratar como correções de ofício do acórdão, mas que, em verdade, são decisões prolatadas em função de manifestações das partes com natureza jurídica de embargos de declaração (Lei nº 13.105/15, arts. 994, IV, 1.022, I a III).

Ilustra a situação o seguinte julgado:

“ACÓRDÃO. REVISÃO DE OFÍCIO. INEXATIDÃO MATERIAL. Cabe revisão de ofício na hipótese de haver, no acórdão, inexatidão material devida a lapso manifesto ou erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão. [...]” (DRJ/Porto Alegre/RS, 6ª Turma. Acórdão nº 10-63.125. Julgado em 10/10/2018).

Em sentido contrário:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL. Comprovados os erros materiais no acórdão proferido por este colegiado, acolhem-se os embargos apresentados para a correção das falhas.” (DRJ07, 15ª Turma. Acórdão nº 107-3.740. Julgado em 23/11/2020)

Em parte dos casos em que o julgador percebe que de tais manifestações resultariam efeitos infringentes, chega a ocorrer raso pronunciamento denegatório, segundo o qual a inconformidade da parte desafia recurso a ser interposto à segunda instância. É o que ocorreu no seguinte exemplo:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Inexiste previsão legal para apreciação de embargos de declaração pelas Delegacias de Julgamento. FORMALISMO MODERADO. RECURSO VOLUNTÁRIO. Matéria do documento apresentado importa mais do que o nome a ele atribuído pelo contribuinte. Segunda tentativa de impugnação do auto de infração deve ser aceita como um recurso voluntário.” (DRJ07, 1ª Turma. Acórdão nº 107-1.798. Julgado em 15/09/2020).

Tal medida equivale ao não acolhimento de embargos de declaração modificativos, cujo único efeito adicional seria a abertura de prazo para a manifestação da parte não embargante, justamente em apreço ao formalismo moderado (Lei nº 13.105/15, art. 1.024, § 4º).

⁹⁶ Há outras valiosas linhas de relativização do formalismo apostas no Código de Processo Civil e que clamam por maior emprego no contencioso administrativo, como aquelas que, decorrendo do princípio da boa-fé, determinam que a interpretação do pedido seja feita considerando o conjunto da postulação (Lei nº 13.105/15, art. 322, § 2º) e que a decisão deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 3º). Há, igualmente, situações em que se frisa o dever de consulta às partes pelo julgador, ainda que a matéria seja cognoscível de ofício (Lei nº 13.105/15, art. 487, parágrafo único).

De outro lado, há situações equivocadamente relacionadas como aptas a serem abarcadas pelo formalismo moderado do processo administrativo tributário. Em alguns casos, o equívoco reside em não se tratar de situação

4.3 OBTENÇÃO DA VERDADE MATERIAL

O princípio da verdade material encontra raízes na histórica distinção de uma espécie de verdade em relação àquela dita meramente formal, assim entendidos os fatos reputados como satisfatoriamente comprovados nos autos. Estabelecia-se, assim, uma hierarquia entre verdades que visava dosar a atuação cognitiva do julgador, conforme o bem da vida da relação processual posta à análise.

Tradicionalmente, nas questões afetas ao regramento do processo penal, os interesses teriam relevância elevada – no mais das vezes, o valor liberdade do acusado – a impor a busca pela reconstituição dos fatos em fidelidade o mais próximo possível do verdadeiramente ocorrido. Dessa diretriz processual penal, emerge a autorização para que todas as providências constitucionalmente não vedadas sejam tomadas para a apuração da verdade, não raramente com franca relativização do sistema acusatório⁹⁷ na esfera criminal.⁹⁸

De outro lado, ainda numa visão tradicional, as relações processuais civilmente regidas, por tratarem de bem da vida predominantemente material, portanto menos relevante que a liberdade, poderiam ser conduzidas de modo que se priorizasse a solução do litígio em detrimento do aprofundamento na apuração dos fatos. Estabelecia-se, com isso, a prevalência da celeridade sobre a certeza, no aspecto processual, e da segurança sobre o justo, no aspecto material. A implementação de tal direcionamento de ideias se faz com ritos processuais formalmente bem definidos, sobretudo quanto à produção probatória, e pelo estabelecimento de presunções legais que autorizem conclusões aptas a pôr fim à lide.

Essa ultrapassada visão dicotômica da verdade, encontrava respaldo em tradicional doutrina processualista:

No processo penal sempre predominou o sistema da livre investigação de provas. Mesmo quando, no processo civil, se confiava exclusivamente no interesse das partes para o descobrimento da verdade, tal critério não poderia ser seguido nos casos em que o interesse público limitasse ou excluísse a autonomia privada. Isso porque, enquanto no processo civil em princípio o juiz pode satisfazer-se com a

afeta ao contencioso, como em exemplos doutrinários que citam que o pagamento de tributo feito sob o código de receita errado dever ser corrigido de ofício pelo Fisco de modo expedito. (PESTANA, 2007, p. 59-60) Tal anseio é válido, mas não em face do princípio em comento, e sim daquele que prescreve a eficiência da Administração Pública.

Não se vislumbra, nessa hipótese, nenhuma relação processual, mas mera intenção de retificação de guia de recolhimento de tributo. Até porque, fosse o exemplo de processo em que se discutisse compensação frustrada por ausência de direito creditório advindo de tal pagamento, o pleito não seria de correção do código mal empregado, mas de reconhecimento de excesso de recolhimento justamente sob aquele código.

⁹⁷ CF, art. 129, I.

⁹⁸ Aceita-se, por conseguinte, que o magistrado produza provas de ofício (Decreto-lei nº 3.689/41, art. 156, I), recuse valor probatório à confissão feita em desacordo com a teia dos fatos conhecidos (Decreto-lei nº 3.689/41, arts. 197 e 200) e até mesmo tome providências para a convalidação de prova anulável (Decreto-lei nº 3.689/41, art. 497, XI), dentre outras controversas medidas de gestão da prova.

verdade formal (ou seja, aquilo que resulta ser verdadeiro em face das provas carreadas aos autos), no processo penal o juiz deve atender à averiguação e ao descobrimento da verdade real (ou verdade material), como fundamento da sentença. (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2003, p. 65)

Na seara tributária, o que se consolidou foi a busca pela verdade material, não obstante o valor jurídico em questão ser patrimonial e o rito processual ser de base civil. O vetor que conduziu a instrução probatória do processo tributário nesse sentido foi, sobretudo, a consagração do direito constitucional à propriedade, mormente num contexto em que se reconhece que, universalmente, a tributação possui elevada relevância na esfera patrimonial dos indivíduos e das sociedades.

Hodiernamente, a distinção entre verdade formal e material perdeu força, exatamente pelo questionamento das razões que a sustenta. A verdade não vem de uma pretensa reprodução do passado, tampouco se encerra numa descrição dos fatos autuados. A verdade vem da relação entre uma formulação efetuada e o sentido que a ela se atribui no meio em que é recebida. E, sobretudo, deve ser construída em conformidade com as regras impostas pelo sistema a que pertence. Discorrendo sobre construtivismo lógico-semântico, Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 25) bem anotou:

A verdade é o valor atribuído a uma proposição quando ela se encontra em consonância a certo modelo. Seguindo a linha das considerações feitas acima, aquilo que chamamos de “modelo” não passa de um conjunto estruturado de formulações linguísticas. Por esta razão, podemos dizer que a verdade se dá pela relação entre linguagens. É pelo vínculo estabelecido entre uma proposição e as linguagens de determinado sistema que podemos aferir sua veracidade ou falsidade. Considera-se verdadeira a proposição condizente com o sentido comum, instituído dentro de um modelo. Destaca-se, assim, a importância da noção de sistema de referência para atribuição do valor verdade a qualquer afirmação.

Ademais, se é evidente o elevado valor da liberdade como bem jurídico, não é tão óbvio que questões patrimoniais sejam assuntos de somenos importância no seio social – a ver, por exemplo, o reconhecimento do inverso na temática tributária.⁹⁹

Contudo, no processo administrativo tributário, ainda é lugar comum a proclamação da verdade material como princípio norteador da instrução probatória. Isso não é um equívoco, mas há que se ter cautela com os limites que se dá à aplicação desse princípio na esfera administrativa, para que, por conta de sua hipertrofia, não haja mácula ao devido processo legal ou abalo à segurança jurídica.

⁹⁹ Ainda que assim não fosse, é preciso observar que nem toda pena criminal é privativa de liberdade e nem todo objeto de litígio civil tem expressão unicamente pecuniária. Ademais, afirmar, equivocadamente, que a cognição do julgador, sob o rito processual cível, é – ou pode ser – mais rasa, equivale a aceitar a possibilidade de prolação de decisões injustas, para além da imperfeição humana daqueles investidos do poder de decidir.

Sendo a verdade absoluta sabidamente inalcançável, o que se denomina verdade é uma proposição conhecida a qual se atribuiu correspondência afirmativa com a realidade. Evidentemente que a verdade processualmente exposta pelas partes possui um viés de aproximação a seus interesses.¹⁰⁰ Assim informa a doutrina:

Até aqui discorremos sobre conhecimento. Mas conhecer não significa que a proposição seja verdadeira. Poderá ser falsa. Portanto, para avançarmos nessa investigação, precisamos refletir sobre o seguinte: a verdade existe e é possível conhecê-la? O que é ser verdadeiro? E o que é ser falso? O que garante que conhecemos o verdadeiro e não incorremos em erro ou ilusão?

A verdade não se descobre: cria-se. Acreditamos que o juízo de verdade seja metafísico, ou seja, transcenda a física, não seja passível de comprovação empírica. Como o evento é inalcançável, por ter se esgotado no tempo e no espaço, o que realmente sabemos sobre eles são suas versões, concretizadas por meio de linguagens que os descrevem e que os transformam em fatos. (FERRAGUT, 2016, p. 22)

Autuados os argumentos e as provas de ambas as partes, ao julgador incumbe formar legítima convicção sobre a verdade dos fatos. Deve fazê-lo com a consciência de que verdade não se apreende empiricamente. Na atividade científica – e o direito, por óbvio, é uma ciência – verdade é a identidade possível de ser estabelecida entre o fenômeno fático e a linguagem que tecnicamente o descreve.

A percepção da inadequação de uma busca infinda pela verdade é o lúcido reconhecimento do caráter estéril da expectativa pela prova perfeita. O inconformismo exacerbado do julgador ante o encaixe impreciso entre os fatos jurídicos, promovido pelo conjunto probatório produzido pelas partes, deve ser repreendido pela efetividade na prestação jurisdicional.

Uma decisão será efetiva para o caso quanto mais eficiente e eficaz for o processo decisório. A eficácia está na prolação de uma decisão materialmente justa, conferindo o direito a quem demonstre, fora de dúvida razoável, possuí-lo. A eficiência – princípio constitucionalmente associado à Administração Pública – reside em atuar, o órgão julgador, da forma mais específica possível para a realização do seu mister: decidir. Uma decisão processualmente justa requer uma atividade de julgamento concentrada, portanto com o mínimo de esparramo por sobre o papel das partes, a quem incumbe fazer prova do direito alegado.

Para que se cogite uma prestação jurisdicional efetiva, é prudente identificar o que é possível realizar no contexto processual. O julgador, ainda que muitas vezes instado a decidir

¹⁰⁰ Não obstante, não é de bom alvitre que assim proceda a Fazenda como parte no processo administrativo tributário, pois, como componente do Poder Público, antes de querer fazer valer o seu direito subjetivo, deve querer ver valer o direito a todos posto.

sobre o que está por vir, lida com fatos pretéritos. É sobre uma realidade já acontecida que se extraem os eventos transformados em fatos jurídicos quando levados ao contencioso. A recomposição dessa realidade é uma tarefa tão fundamental quanto inalcançável plenamente, pois aquilo que é real possui uma densidade fática ilimitada. Por isso, a verdade não é descoberta, mas construída. Nesse sentido, leciona a doutrina moderna:

[...] O fato refere-se sempre ao passado, a algo já sucedido que se esvaiu no tempo e no espaço. Daí termos acesso apenas ao fato, jamais ao evento. Isso não implica, porém, completo desprezo ou negação do evento, pois, como referido, a postura ora adotada nada tem de niilista. Embora inalcançável, o evento é pressuposto para o fato, ou seja, constitui-se o fato “em nome de” relatar um evento supostamente ocorrido.

Entre evento e fato não se transita livremente. Há, entre eles, um abismo intransponível. Aparece assim, de modo claro, a atuação constructivista do sujeito cognoscente: este constrói o fato, não se limitando a descrever aquilo de que se fala.

Como enaltece Gregório Robles, é impossível simplesmente descrever qualquer fenômeno: a apreciação humana implica, sempre, uma construção de sentido. Ao agir assim, constrói o fato e, portanto, a realidade. (TOMÉ, 2016, p. 48-49)

Indo ao autor mencionado acima pela professora Tomé, colhe-se a seguinte lição: “o que o ordenamento faz é delimitar sua própria realidade, que é a realidade do direito. Essa delimitação artificial consiste em construir tal realidade jurídica e, simultaneamente, em regulá-la”. (ROBLES, 2005, p. 13)

Também Marco Aurélio Greco (2019, p. 531), assinalando a relevância de contar com a descoberta de “elementos concretos objetivamente aferíveis”, posiciona-se pela necessária construção da verdade pelas partes:

[...] Cabe agora avançar um pouco mais e dizer que a denominada verdade “científica” corresponde a algo cada vez mais relativizado, pois como ensina Umberto Eco, uma afirmação considerada verdadeira desde que verossímil e não seja possível demonstrar sua erronia. [...] Interessante é que uma das definições de ciência” faz menção à “busca da verdade”, o que não é garantia de ela ser alcançada.

Por isso, é importante caminhar com cautela neste campo, pois – em matéria tributária – um ponto chave é a prova da ocorrência do fato gerador e a doutrina se utiliza da referência a um princípio da busca da verdade material como inerente ao processo de aplicação da lei tributária. Mas que “verdade” material é esta? É a descoberta ou a construída?

Eu diria que há um pouco de cada, pois não há como construir de maneira totalmente distanciada de elementos concretos objetivamente aferíveis, mas o mero levantamento destes não basta para chegar à afirmação de que algo ocorreu. Há sempre um processo de elaboração subjetiva dos elementos objetivos que passa pela determinação da qualificação jurídica de fatos certos, salto que não se dá apenas pela lógica formal ou por uma visão exclusivamente analítica do processo de interpretação e aplicação da lei tributária.

O que se extrai em sede processual é a verdade lógica que exala do arcabouço probatório, construído a partir das normas que regem a condução do processo, ordenando-o e dando-lhe finitude. Afinal, a busca contínua e infinita pela verdade tornaria impossível a aplicação do direito para pacificar uma lide. (TOMÉ, 2016, p. 38-41)

A contemporânea aproximação entre as verdades formal e material não significa a opção por uma delas e o abandono da outra. Com efeito, é um movimento bilateral que faz surgir a verdade lógica, com o reconhecimento de que a verdade que exsurge de um processo deve ser a mais fidedigna possível, sem que para tanto sejam derogadas as garantias fundamentais e a segurança jurídica inerentes a um processo.

Por isso, afirma Santi (2006, p. 42-43):

Toda verdade no direito é uma ficção jurídica. O Direito reconstrói a verdade através de sua forma de conhecimento que é a prova. O Direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: fato jurídico é o fato juridicamente provado.

A concessão de máxima expressão às partes, por vias claramente estabelecidas, para se manifestarem perante um julgador imparcial e atento, parece ser o que de melhor pode ser processualmente estabelecido para que a verdade obtida acarrete uma decisão justa.

4.4 MANUTENÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O direito, como uma ciência que organiza e disciplina as relações jurídicas desenvolvidas no seio social, tem como um aspecto inerente a segurança. Bastasse para a sociedade lidar com a insegurança, o direito lhe seria dispensável. (PAULSEN, 2006, p. 22-23) Assim, o valor justiça se extrai de um ordenamento jurídico que, como sistema social, se revele seguro, quer em sua acepção estática – coesão entre as normas –, quer sob o prisma dinâmico – a aplicação legítima da norma, projetada sobre a sociedade.

A segurança jurídica é um sobreprincípio implícito. Não consta textualmente em nenhum dispositivo constitucional, mas é decorrência direta da opção pelo Estado Democrático de Direito. Daí a lição de Cais (2009, p. 42-44), citando Lucia Valle Figueiredo, sobre certeza do direito e segurança jurídica:

Trata-se de princípio implícito, constituindo um sobreprincípio, algo que em termos ideais deve nortear toda e qualquer norma jurídica. [...]

Entendemos intimamente relacionadas as ideias em causa, perfilando-nos ao lado de Lucia Valle Figueiredo, para quem “o princípio da certeza do direito, e de conseguinte, o da segurança jurídica, é o vetor dos vetores”.

Desse princípio decorrem todos os demais, uma vez que a certeza do direito pacifica os conflitos, visando a indispensável convivência social, organizada à luz das regras, fundamentalmente morais, que alicerçam o Estado de Direito.

Assim, para terem aplicabilidade, princípios e normas extraídos do ordenamento jurídico devem observância a primados como o da segurança jurídica, afinal são estes que dão a diretriz interpretativa daqueles.

Desconsiderar a segurança jurídica é falha mais grave que negar a existência de qualquer outro princípio. É a diferença entre ignorar o Direito como elemento que molda o Estado ou determinado comando do direito posto. Decerto, nenhuma dessas faltas devem ser cometidas, mas é indubitado que um princípio deve ceder passagem a um sobreprincípio. Por isso, a segurança jurídica tem de prevalecer sobre a verdade material.

Embora segurança e justiça sejam, ambas, valores supremos da sociedade brasileira¹⁰¹, há tensão latente entre elas. O conflito se estabelece sempre que a certeza jurídica processual ameaça a justiça material, cabendo ao operador do direito envidar esforços para superá-lo, a partir da observação de dois importantes aspectos.

Primeiramente, relativizar habitualmente a segurança jurídica da relação jurídica processual para a promoção de justiça material pode cristalizar uma prática jurisdicional com efeitos potencialmente malquistos. Um imediato e de caráter estrito – para situações que, embora similares¹⁰² àquele caso, podem não merecer o mesmo veredito – e, pior, outro mediato e de caráter amplo – o equivocado entendimento segundo o qual o direito positivo pode ser casuisticamente flexibilizado para que nenhum injusto fique sem a devida resposta.

Em segundo lugar, a justiça material é, evidentemente, muito importante. Mas é apenas uma face do valor justiça, sendo a outra a justiça processual. Isso significa dizer que o deslinde justo de determinado caso requer uma solução que se revele apta a reestabelecer o equilíbrio entre direitos e deveres das partes, mas também que seja gerada com respeito aos meios para que a tanto se chegue.

¹⁰¹ CF, preâmbulo.

¹⁰² Respondendo a indagação acerca do que faz de uma decisão um precedente, Diego Diniz Ribeiro (2016, p. 114) afirma que “isso será possível sempre que houver uma similitude fático-jurídica entre o caso-precedente e o caso a ser decidido”. O autor prossegue elucidando o teor da similitude exigida: “Similitude analógico-problemática e não identidade lógico-subsuntiva. Não há, pois, a necessidade de que o caso a ser decidido seja idêntico ao caso tido como precedente, o que, em verdade, seria impossível, na medida em que nenhum evento é exatamente igual ao outro.” Em reforço, o autor cita Frederick Shauer, para dizer que “para uma decisão ser um precedente para outra não se exige que os fatos da anterior e da posterior sejam absolutamente idênticos. Caso isso fosse exigido, não haveria precedente para coisa alguma.”

O elo entre o direito material e o direito processual – no âmbito dos quais se deve zelar pelo valor justiça – é o conjunto das provas afetas ao caso. É ele que, demonstrando os fatos alegados nos autos, vai revelar, no curso do processo, a qual parte assiste razão.

Em matéria tributária, a segurança jurídica inspira, materialmente, os princípios da legalidade estrita, da irretroatividade e da anterioridade. Em termos processuais, impõe o respeito à legalidade geral e à coisa julgada, garante o acesso à jurisdição e fortalece o devido processo legal. Em ambas as esferas do direito – material e processual –, a segurança jurídica, pela comunhão dos princípios aqui citados, visa proteger a sociedade em geral – e, em específico, o contribuinte – do arbítrio do Estado e de surpresas que signifiquem quebra da confiança na Administração Pública.

Assim, da mesma forma que não se cogita válida a exigência de tributo eivada de ilegalidade ou com aplicação retroativa ou anterior da lei que instituiu a exação, não se pode consentir como escoreita a decisão que, derivada do processo administrativo tributário, ultrapasse limites preclusivos legais, transmute o objeto da lide ou mitigue a imparcialidade do julgador ou a atuação das partes no contraditório.¹⁰³ Entender de modo diverso seria sacrificar a segurança jurídica do processo a serviço tão somente da justiça material.

A segurança jurídica com a qual se almeja contar a partir do direito positivo vigente gera expectativas quanto à estabilidade, à confiança e à mensuração das ações do poder público. (PAULSEN, 2006, p. 48) Fala-se, pois, em segurança jurídica negativa – tomando-se a legislação como elemento protetor do cidadão contra excessos do Estado – e segurança jurídica positiva – que garante uma prestação jurisdicional, levada a efeito pelo ente estatal dela incumbido de forma absolutamente equidistante das partes.

A aplicação prática da segurança jurídica em sua acepção positiva significa o anseio por serem determináveis os direitos e deveres processuais de ambas as partes e previsível o atuar

¹⁰³ Por isso, a orientação a seguir de Clélio Chiesa (2005, p.87-88), voltada para o processo legislativo e para o procedimento fiscal, também é plenamente aplicável ao processo administrativo tributário:

“A Constituição disciplinou de modo minucioso e exaustivo não só os fatos que podem ser eleitos como hipótese de incidência de impostos, como uma série de diretrizes e garantias asseguradas aos contribuintes que não podem ser mitigadas pelo legislador ordinário, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Nessa senda, não pode o legislador ordinário desprezar princípios e garantias constitucionais em nome de criar mecanismos destinados a tornar a Administração mais eficaz na arrecadação de tributos. Há limites que precisam ser respeitados. O legislador não pode ignorar os parâmetros estabelecidos constitucionalmente.

Por outro giro, os agentes da Administração Tributária não podem valer-se de expedientes repudiados pelo sistema com propósitos meramente arrecadatórios, violando direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. A ação dos agentes da Administração deve pautar-se, entre outros, pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência administrativa.

Portanto, há que se existir um equilíbrio entre o direito de fiscalizar conferido aos agentes da Administração Tributária e os direitos e garantias assegurados aos contribuintes.”

judicante do Estado. De tal quadro se extrai que, estando claro aos litigantes os limites do contencioso que lhe são alcançáveis, o que se espera é que o julgador receba a lide da forma como os sujeitos ativo e passivo quiseram lhe submeter e, assim, decida o caso.

Neste ponto é que surge a tensão entre a verdade material perquirida pela autoridade julgadora e a segurança jurídica positiva, na forma em que poderá ser observada nas situações práticas de gestão da prova que serão expostas no capítulo a seguir.

Eventuais desequilíbrios entre esses vetores são comumente fundamentados com a invocação da supremacia do interesse público, no mais das vezes para legitimar a ideia que a finalidade de promoção de justiça tributária justifica a adoção de meios processuais peculiares. Nesse contexto, é preciso, desde já, consignar que os interesses da sociedade estarão sempre mais bem resguardados sob o manto da segurança jurídica. Vale, nesse sentido, o preventivo ensinamento doutrinário:

Do mesmo modo, no plano jurídico, a invocação da suposta supremacia do interesse público sobre o particular não pode se prestar como solução principiológica capaz de solucionar todas as tensões entre o Estado e os particulares, sobretudo em questões fiscais. A doutrina contemporânea já demonstrou, competentemente, que este princípio padece de fundamento jurídico-positivo de validade e também de indeterminabilidade abstrata, conjurando contra a segurança jurídica e desvirtuando os postulados da proporcionalidade e da concordância prática. Além disso, o interesse privado, no nosso modelo político-econômico, não é indissociável do interesse público, especialmente quando o particular afirma direitos fundamentais – “o interesse público e os interesses privados não estão principalmente em conflito, como pressupõe uma relação de prevalência”. Ou seja, trata-se de princípio não escrito, de conteúdo abstrato e incapaz de propor a subordinação pura e simples do interesse público sobre o privado.

A questão é de alta relevância, porque o Direito abomina a aplicação, principalmente de forma velada, da máxima maquiavélica segundo a qual “os fins justificam os meios”. Não se pode admitir que a finalidade arrecadatória (fim) se converta em permissivo finalístico para a desigualdade de forças (meio). A urgência econômica (a economia é sempre urgente) associada à afirmação da supremacia do interesse público sobre o particular não tem o condão de neutralizar a aplicação de garantias constitucionais individuais e não permite a utilização do processo, do *procedural due process of law*, para agravar a desigualdade e a vulnerabilidade material do contribuinte ante o Estado, dificultando sua defesa em juízo. (MARINS, 2019, p. 36-37).¹⁰⁴

Nesse contexto, bem leciona Djalma Bittar (2005, p. 125) sobre a segurança jurídica no contencioso administrativo tributário:

Torna-se, pois, fundamental, o respeito aos princípios norteadores da matéria relativa ao processo administrativo, especialmente o que diz respeito à segurança

¹⁰⁴ Não por acaso, ao tratarmos da preclusão temporal no tópico 3.2., assinalamos que a tributação se justifica em prol do interesse coletivo, mas que esse não deve aniquilar o interesse privado.

jurídica, sem o qual, impossível falar em um Estado de Direito pleno, face à incerteza das relações que se instauram entre os litigantes.

[...] o processo administrativo tributário, que objetiva instrumentalizar o direito material, não admite a exclusão da segurança jurídica que é parte integrante do seu mecanismo e se constitui em seu elemento indecomponível.

5 PRÁTICA DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO

Apresentado o contexto – processo administrativo tributário – em que a prática jurídica em exame – gestão da prova – se desenvolve, e realizada a reflexão jurídica sobre o referencial teórico-normativo afeto ao tema, o prosseguimento da presente pesquisa requer seja feita análise e avaliação crítica de tal prática.

Com tal finalidade, neste capítulo serão expostas as duas linhas de julgamento existentes no contencioso extrajudicial. Partindo de premissas distintas relativamente aos mesmos fatores, essas linhas atribuem naturezas jurídicas diferentes ao processo administrativo. Disso resultam formas de gestão da prova antagônicas, com tratos opostos, sobretudo, na questão da instrução probatória de ofício.

Na sequência, serão apresentadas situações práticas que evidenciam a divergência na gestão da prova como conduzida por essas duas linhas de julgamento.

Construído o campo para a análise, no capítulo seguinte será possível ponderar sobre a correlação entre a gestão da prova realizada pelo julgador e o veredito prolatado, bem como efetuar uma avaliação crítica que permita apontar a linha de julgamento mais adequada, com base na gestão probatória que realiza.

5.1 LINHAS DE JULGAMENTO

O duplo significado da expressão “processo administrativo tributário” – entendida tanto em seu sentido estrito, como uma fase contenciosa posterior ao procedimento fiscal, quanto como em seu sentido amplo, sinônimo dos autos que agregam ordenadamente o conjunto de documentos carreado pelas partes – tem implicação direta na gestão da prova no processo administrativo tributário.

Os documentos afetos ao procedimento fiscal se transmutam de meros papéis de trabalho (provas estáticas) em provas dinâmicas da infração tributária, acaso o sujeito passivo opte por inaugurar a fase processual, com o oferecimento de peça de defesa – acompanhada, igualmente, das provas que entende socorrer seu direito. É pela via das provas produzidas que a verdade é extraída do processo, como nas palavras de Alessandra Dabul (2018, p. 97):

Quando se menciona verdade, está-se referindo ao resultado da produção, ampla, de provas. É importante salientar que a obrigação tributária nasce a partir do fato impositivo. Ocorrido o fato, ainda que não formalizado, ali estará, e, sabe-se, surgirá o dever de recolher o tributo sobre tal fato incidente. A produção de provas visa à comprovação, a formalização daquele fato para que se dê sustentabilidade ao lançamento e, via de consequência, mantenha-se a tributação. Sob outro prisma, também pretende o contribuinte, pela produção de provas e caso resista à pretensão fiscal, também formalizar a inoccorrência do fato impositivo, ou, pelo

menos, esclarecer que ele não ocorreu nos moldes demonstrados (pretendidos) pelo Fisco.

Conforme os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, há a transmutação daquilo que é evento ao fato no momento em que o evento se transforma em linguagem. Precisa-se então da linguagem jurídica adequada para que se tenha um fato jurídico. A prova surge como a instrumentalização desta alteração (evento-fato).

Contestado o resultado da ação fiscal, nem mesmo o número de identificação dos autos se altera. O processo – em sentido material – que antes servia apenas para identificar e organizar os documentos afetos ao procedimento fiscal, passa a concretizar a finalidade processual em sentido estrito, atuando como o *locus* jurídico próprio para que as partes se manifestem, consoante as formas e os momentos processuais admitidos pelo ordenamento jurídico.

É imediato perceber que essa continuidade de autos administrativos camufla a fronteira entre as atividades procedimentais e processuais. Não por acaso, a identificação do momento em que a alteração do papel da Fazenda ocorre é mencionada por Marins (2019, p. 37-38) como um dos aspectos críticos da prática do processo administrativo tributário:

A atuação da Administração vai mais além e não se limita ao *iter* procedimental, geralmente unilateral, voltado para o ato de lançamento. Problema cotidiano da atuação administrativa fiscal – e, surpreendentemente, ainda não resolvido – é o atinente à identificação do momento, instante, em que a Administração migra do campo meramente procedimental para a província processual, isto é, transita a Administração tributária do Direito Tributário formal para o campo do Direito Processual Tributário. Nesse trânsito, que não é simplesmente nominal, modifica-se a natureza jurídica da atuação estatal que passa a estar governada por novos princípios.

A dualidade semântica do processo faz nascer duas linhas distintas de julgamento, pois, conforme prevaleça, para o julgador, o sentido substantivo ou adjetivo da expressão, ele se posicionará de modo diferente diante dos seguintes fatores: (i) determinação da função prevalente da autoridade julgadora: ontológica ou orgânica; (ii) momento da constituição do crédito tributário; e (iii) alcance do princípio da verdade material.

Assumida determinada corrente de atuação do julgador, a gestão da prova se desenvolverá de modo diverso, com variações no manejo do instituto da preclusão, da causa de pedir e do pedido.

5.1.1 *Julgamento como revisão de ofício*

Nessa linha de julgamento, o processo é tomado em seu sentido material ou substantivo, e, a partir de então, considerado pelo julgador como um feito iniciado por uma autoridade fiscal e que, agora, incumbe a ele finalizar, como último membro da Administração Tributária a se

manifestar nos autos. O julgamento seria, por conseguinte, um procedimento fiscal qualificado, posto que revisor do feito originário.

Na forma como os fatos se sucedem – continuidade de autos processuais e julgamento iniciado na mesma Unidade funcional da Fazenda autuante –, surge o entendimento segundo o qual a função orgânica deve prevalecer sobre a ontológica. Assim, não se recusa o rótulo de julgamento para a atividade realizada, mas acredita-se incumbir à autoridade responsável pelo processo a função típica do órgão: apuração dos fatos para a consecução de justiça fiscal.

Há a percepção de que o eventual desequilíbrio entre as partes que a postura do julgador possa causar se justifica pela oportunidade de reapurar o crédito tributário em litígio. Toma-se com naturalidade, por conseguinte, a possibilidade de incidência em parcialidade, se tanto for necessário para quantificação escoreita do tributo devido. O fundamento jurídico para tal quadro seria a não figuração da imparcialidade como pressuposto de validade do processo administrativo tributário, defendida por parcela da doutrina, como faz a professora Cais (2009, p. 210):

Já no processo administrativo a garantia da imparcialidade não é pressuposto de validade, pois o órgão administrativo julgador, imbuído de plenos poderes decisórios, é o próprio órgão parte do litígio (assim, por exemplo, as impugnações que são decididas pelo próprio órgão de arrecadação, muitas vezes pelo próprio fiscal responsável pela autuação fiscal, que o contribuinte aponta como viciada).

Como decorrência do entendimento exposto acima, para essa corrente de julgadores, o crédito tributário se torna definitivamente constituído somente após a decisão final irrecorrível na esfera administrativa. Posicionam-se dessa forma com amparo de abalizada doutrina:

Estamos com a primeira hipótese, no sentido de que o lançamento tributário somente pode surtir eficácia declaratória, já que não pode existir o ato impositivo sem seu suporte fático, colhido no mundo dos fenômenos. Embora se possa argumentar que há um necessário hiato entre a realidade e a formalização e que, inclusive, pode vir a tornar-se definitivo um lançamento sem o respectivo evento, pensamos que o instituto do lançamento foi concebido com a finalidade de tão somente registrar a realidade de modo a declarar-lhe a existência e seus efeitos jurídicos, sempre com atenção ao princípio da verdade material. Defeitos de formalização, como lançamentos sem suporte fático, desafiam a integridade do sistema e devem ser corrigidos através dos mecanismos revisores, administrativos e judiciais de modo a que recuperem sua pertinência fática, o que significa, em última análise, reconduzi-los à estrita legalidade. (MARINS, 2019, p. 206-207)

Por isso, os julgadores filiados a essa corrente afirmam que todos os atos que venham a ser lavrados no processo são tendentes à apuração da realidade dos fatos tributários, o que se faz com forte aclamação do princípio da verdade material. Assim como se viu acima relativamente aos outros dois fatores que expressam essa linha de julgamento, este terceiro também encontra respaldo doutrinário, como nas palavras de Márcio Pestana (2007, p. 52):

O princípio da verdade material possui contornos bem específicos no processo administrativo, e, portanto, no processo administrativo-tributário. Significa que a Administração Pública, no desenrolar do processo administrativo, possui o dever de a ele carrear todos os dados, registros, informações etc. que possa ou que venha a deles tomar conhecimento, independentemente do que o Administrado tenha realizado ou pretenda ainda realizar no tocante à produção de provas.

O que se conclui, pelo enfeixamento dos três fatores que determinam esta linha de julgamento – prevalência da função orgânica do julgador, constituição do crédito tributário somente após a decisão administrativa definitiva e ampla busca pela verdade material –, é que, para os julgadores que seguem esta corrente, o julgamento administrativo é uma revisão de ofício do ato impugnado.

Nessa linha de ideias, o processo é recebido pelo colegiado julgador com efeito devolutivo amplo, podendo o relator rever os trabalhos da fiscalização em sua totalidade. As questões suscitadas pela defesa servem como mera indicação de pontos a serem conferidos com maior rigor, não operando, contudo, a delimitação da lide.

Os traços característicos dominantes nessa corrente pela revisão de ofício são: (i) não vinculação à causa de pedir e ao pedido; (ii) afastamento dos aspectos preclusivos para a apresentação de provas pelas partes; e (iii) plena possibilidade de produção de prova de ofício. Este terceiro, com folga, o mais frequente, até mesmo por não serem raras as vezes que decorre dos outros dois.

Essa corrente revisionista possui adeptos tanto entre os julgadores de primeira quanto de segunda instância, com poucas variações em suas manifestações conforme o colegiado a que pertençam, senão pela questão da instrução probatória de ofício.

É que, em razão de a primeira instância do contencioso se desenvolver nas Delegacias de Julgamento pertencentes à estrutura organizacional da Receita Federal, a ampla maioria das provas de ofício é produzida pelo próprio julgador, por intermédio de consultas às bases de dados dos sistemas de informação do órgão. Em volume ainda expressivo, porém muito menor que as consultas diretamente feitas, são determinadas diligências, para que a autoridade *a quo*, responsável pelo procedimento fiscal recorrido, preste informações complementares.

Já a segunda instância, desenvolvida no CARF, é conduzida por julgadores que, em composição paritária dos colegiados, ou não são auditores, ou são auditores funcionalmente cedidos àquele Conselho. Tanto um quanto outro grupo de conselheiros, exatamente por não terem exercício na Receita Federal, não têm acesso aos sistemas de informação exclusivamente disponíveis às autoridades lotadas naquele órgão. Disso resultam um número proporcionalmente maior de decisões em prol da realização de diligências – comparativamente

à instância inaugural – e, não raramente, a anulação de decisões da DRJ que não tenham sido construídas a partir da revisão de ofício do ato impugnado.

5.1.2 *Julgamento como controle de legalidade estrito*

Os julgadores filiados a essa linha reconhecem o processo como uma fase estanque ao procedimento fiscal. Por isso, para eles, a relação processual se desenvolve de forma distinta àquela conduzida por aqueles que entendem cabível a ampla revisão de ofício do ato impugnado, sendo o termo processo assumido por seu significado estrito.

Para essa corrente, é indiscutível a existência de uma jurisdição administrativa, razão pela qual considera que o julgador administrativo atua na função judicante, de forma atípica relativamente às atividades do órgão do Poder Executivo em que tem exercício. Entende-se, por conseguinte, que prevalece a função ontológica do julgador.

Também em posição diametralmente oposta a outra corrente, aqui se considera ser o lançamento o ato que constitui o crédito tributário.

Essa linha de julgamento toma como essenciais os ensinamentos do professor Conrado (2012, p. 103), cujo trecho a seguir manifesta claro posicionamento acerca dos dois primeiros fatores distintivos entre as correntes expostas no presente capítulo:

Jurisdição, consoante definição que lançamos em 2.1., é dever estatal que objetiva a composição de conflitos de interesses. Ali também registramos: é dever *predominantemente* cometido ao Poder Judiciário. O uso do vocábulo em destaque (*predominantemente*) é proposital: conquanto lhe seja típica, a atividade jurisdicional não é privativa do Poder Judiciário, servindo de exemplo para tal afirmação a atividade que é desenvolvida nos ambientes processuais de que vimos tratando nos itens anteriores, vale dizer, os denominados processos administrativos tributários.

Ante as considerações que traçamos nos itens anteriores, cobra reiterar, em adição, que o conflito a ser composto por meio da jurisdição administrativa (assim denominada, frise-se, simplesmente porque exercida por órgão que integra, funcionalmente, o Poder Executivo) pressupõe a constituição da obrigação tributária. Não se quer com isso dizer, é bom realçar, que a norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária (lançamento ou “autolancamento”) é que carrega, em si, a noção de conflito. Nesse sentido, a impugnação do contribuinte – instrumento posto a serviço, consoante fixado, da ampla defesa administrativa – é que teria aludida potência.

Especificamente quanto a prevalecer a função ontológica sobre a orgânica, esta corrente assinala que, ainda que assim não fosse, cumpre mencionar a existência de estruturas administrativas da Fazenda Nacional especializadas em atividade de julgamento, com afetação regimental nesse sentido. Trata-se de aspecto bem sinalizado por Michels (2018, p. 17):

Da mesma forma, foram criadas, em 1993, unidades administrativas, internas à Administração Tributária, especializadas em julgamento, o que, se por um lado

representou um avanço, dado que além de se ter criado um “duplo grau de jurisdição administrativa” – Delegacias de Julgamento e o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –, deixaram os lançamentos fiscais de ser julgados pelas mesmas unidades que os formalizavam, por outro trouxe complexidade ao procedimento, sendo hoje difícil imaginar que ao rito posto possam ser associadas “informalidades” – que seriam prontamente arguidas como causas de nulidade – ou que ele possa ser enfrentado pelo cidadão comum sem o assessoramento de um especialista no assunto.

Quanto ao alcance do princípio da verdade material em sede de julgamento, esta corrente não lhe nega aplicação, mas o restringe a casos pontuais, na forma que será ilustrada no tópico seguinte. Assim, modificações da causa de pedir ou do pedido são rechaçadas, enquanto a flexibilização dos aspectos preclusivos fora das literais hipóteses normativas é providência inócua. Especificamente quanto à instrução probatória de ofício – de longe, o veículo de busca pela verdade material de maior emprego pelo julgador –, ela ocorre, mas não para suprir a iniciativa das partes. Nesse sentido, é veemente a lição a seguir:

Há quem defenda a aplicabilidade, ao processo administrativo fiscal, de determinadas diretrizes do processo penal, em face de uma pretensa aproximação destas duas searas jurídicas. [...] O objetivo de tais assertivas é o de defender a possibilidade de que, no processo administrativo, outras razões, que não aquelas utilizadas para a fundamentação do ato contestado, possam ser levantadas pelos órgãos julgadores para fins de manter incólume o referido ato contestado (ou seja, uma defesa da possibilidade de inovação nas razões de fundamentação, em sede contenciosa). Tal paralelo, porém, parece ser despropositado.

[...] Na verdade, o que é possível fazer, na fase contenciosa do processo penal, é buscar novos elementos de prova destinados a evidenciar a efetiva ocorrência do fato típico definido na denúncia, mas não buscar outros fatos que eventualmente modifiquem a tipificação posta na denúncia. Este é o detalhe que precisa ser enfatizado: a verdade material, no processo penal, não está a serviço da busca de novos fatos típicos, mas da coleta de elementos que venham eventualmente firmar o convencimento acerca da efetiva ocorrência do fato típico definido como base da denúncia. [...] (MICHELS, 2018, p. 130-131)

Os ensinamentos do professor Michels (2018, p. 132-134), continuam conforme o seguinte:

Trazidos tais preceitos para o âmbito do processo administrativo fiscal, verifica-se que eles mais afirmam do que infirmam a natureza do julgamento administrativo como uma atividade essencialmente vinculada aos motivos do ato administrativo contestado e às alegações do contribuinte. Demonstra-se: [...]

d) estabelecida a fase contenciosa nas duas esferas (penal e administrativa), cumpre ao juiz/julgador decidir nos limites do litígio posto, que na esfera penal fica marcado pelo princípio da correlação (art. 383 do CPP) e na esfera administrativa pela determinação de que matéria não impugnada não instaura a fase litigiosa (arts. 14 e 17 do Decreto nº 70.235/72); [...]

f) é igualmente o mesmo o sentido da verdade material nas esferas penal e administrativa, [...]. Se da busca pela “verdade material” resultar a constatação de que existem outras condutas típicas [...] ou de outros fundamentos de fato ou de

direito para a manutenção do lançamento ou para o indeferimento do direito creditório [...], restará um único caminho: no âmbito penal, o aditamento da denúncia (*mutatio libelli*), e no âmbito administrativo, um novo lançamento [...] ou um novo despacho decisório [...] a Administração Ativa lança ou indefere o direito creditório originariamente e a Administração Judicante julga [...] e isto em homenagem, antes de mais nada, à imparcialidade em sentido orgânico (ligada à distinção entre quem acusa/lança/indefere e quem julga o recurso do cidadão contra tais atos).

Em oposição aos que se posicionam pela revisão de ofício, os filiados a esta segunda corrente compreendem o julgamento administrativo como um controle de legalidade estritamente direcionado às questões impugnadas.

Neste ponto, oportuno frisar a importância do predicado “estrito” para o controle de legalidade efetuado nesta segunda linha de julgamento, vez que sua utilidade é assinalar que tal controle recai sobre a parcela da exação alvejada por recurso. Relevante tal observação porque a revisão de ofício feita sem vinculação à insurgência do contribuinte, como a realizada pelos julgadores adeptos da primeira linha, também é um controle de legalidade, só que amplo: feito sobre todo o ato administrativo (por vezes até mais que isso: avançando por pontos que, embora envoltos no contexto fático em que o ato administrativo foi produzido, por este não foram tratados).¹⁰⁵

Confirmando a existência de controle de legalidade sem (amplo) ou com (estrito) participação do contribuinte, Paulo de Barros Carvalho (1980, p. 18), abordando os direitos de liberdade e de propriedade associados à exação tributária, assim se pronunciou:

[...] a pretensão tributária esbarra em dois primados caríssimos, na estrutura do direito positivo brasileiro: o direito de liberdade e o direito de propriedade [...] a singela ameaça a esses dois direitos substanciais é motivo suficiente para que se desencadeie toda aquela sucessão de expedientes, alguns do Fisco, outros do sujeito passivo, conduzindo-se a discussão de tal arte que se promova, iterativamente, o controle de legalidade dos atos praticados no plano de gestão de tributos.

Nessa linha de julgamento há: (i) plena adstringência à causa de pedir e ao pedido, (ii) rigidez no trato dos parâmetros preclusivos para a instrução probatória pelas partes, e (iii) produção de provas de ofício de forma notadamente contida, que, desta feita, quando ocorre, se dá por fruto da análise direta do caso pelo julgador, e não como decorrência das outras duas características desta corrente.

¹⁰⁵ Também oportuno alertar, ainda que as regras de concordância nominal da Língua Portuguesa não deixem dúvidas quanto a isso, que, na expressão “controle de legalidade estrito”, o atributo “estrito” se refere ao “controle”, e não à “legalidade”. Embora a legalidade a ser observada em matéria tributária seja a legalidade estrita, não faz sentido explicitar isso na denominação dessa segunda corrente. Isso porque a legalidade estrita é de observância obrigatória tanto na revisão de ofício quanto no controle de legalidade estrito, praticadas, respectivamente, pelas primeira e segunda correntes, não servindo, por conseguinte, de signo distintivo entre elas.

Acerca da atuação de ofício dos julgadores de primeira instância adeptos dessa corrente, a relação entre as diligências determinadas e as consultas efetuadas são mais equilibradas, sobretudo porque menos consultas são feitas.

Em segunda instância, nota-se em muitos conselheiros uma inclinação ao controle de legalidade estrito para os julgamentos feitos no CARF, mas uma expectativa revisionista quanto aos trabalhos da DRJ.

Com acerto, a doutrina aponta tal flutuação no posicionamento do CARF. Ferragut (2016, p. 67-68), discorrendo sobre o trato da preclusão probatória por este Conselho, identifica três correntes, cuja existência corrobora o dito acima. Na sequência em que a seguir apresentadas pela professora, essas correntes assim poderiam ser identificadas: (i) pelo controle de legalidade estrito em todo o processo administrativo tributário; (ii) pela revisão de ofício na primeira instância, mas pelo controle de legalidade estrito na segunda instância; e (iii) pela revisão de ofício em todo o processo administrativo tributário. Vejamos:

A discussão acerca das limitações preclusivas à atividade probatória do contribuinte ainda é grande. No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, atual denominação do antigo Conselho de Contribuintes, encontramos três grandes correntes: (i) a que não aceita a apresentação de provas após a impugnação; (ii) a que aceita, desde que apresentadas até o julgamento em primeira instância (se as informações forem complementares); e (iii) a que aceita a apresentação de documentos em qualquer fase do julgamento administrativo, inclusive em segunda instância.

5.2 GESTÃO DA PROVA EM SITUAÇÕES PRÁTICAS

A existência de duas distintas linhas de julgamento no processo administrativo tributário, apresentadas acima, faz com que a relação jurídico-processual nele contida se desenvolva com importantes diferenças na gestão da prova – assim entendida a forma com que a autoridade julgadora irá conduzir a instrução probatória, objeto da presente pesquisa.

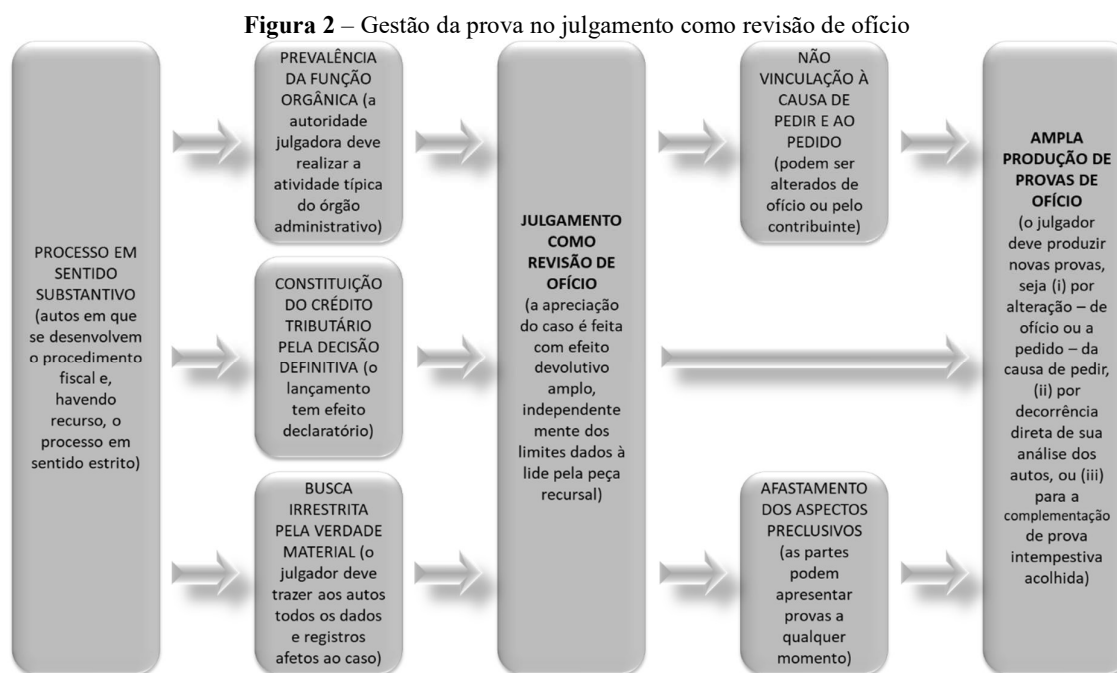
A situação é mais aguda na primeira instância, onde esses entendimentos divergentes são instrumentalizados pela possibilidade operacional de consultas aos sistemas, que abrem largas portas para a produção de prova de ofício.¹⁰⁶

Acerca das linhas de julgamento administrativo, pode se afirmar que, sob a corrente revisionista – segundo a qual o julgamento é o rito necessário à prolação de um ato administrativo que dá continuidade à busca pelo conhecimento da verdade material, iniciada no procedimento fiscal –, a gestão da prova se desenvolve com (i) plena relativização dos aspectos

¹⁰⁶ Por isso, virão dessa fonte os exemplos que ilustrarão essas situações.

preclusivos e (ii) ampla possibilidade de modificação da causa de pedir (e até mesmo do pedido), do que resulta, em ambos os casos, farta instrução probatória de ofício.

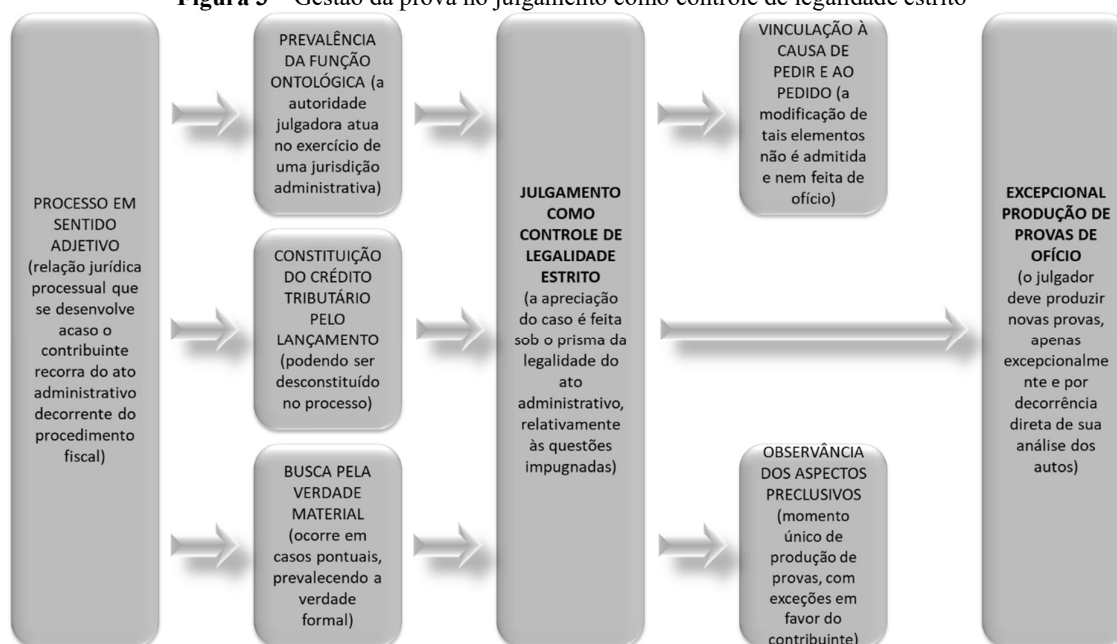
Assim, ante o já exposto, a representação esquemática da linha de julgamento como revisão de ofício pode ser efetuada conforme o seguinte:



Fonte: Elaborado pelo autor.

Já quando desenvolvido sob a linha do controle de legalidade estrito – aquela que entende que o processo se presta para dirimir uma questão litigiosa, segundo um rito próprio para o contencioso –, o julgamento aplica uma gestão da prova que não aceita mutações da causa de pedir ou do pedido e faz prevalecer as provas tempestivamente carreadas pelas partes. O faz, contudo, sem prejuízo da instrução probatória de ofício em situações específicas.

Esquemáticamente, o que induz a existência da linha de julgamento como controle de legalidade estrito, e o que dela resulta, podem ser assim representados:

Figura 3 – Gestão da prova no julgamento como controle de legalidade estrito

Fonte: Elaborado pelo autor.

A observação da aplicação prática das duas linhas de julgamento deixa claro como a gestão da prova influencia no desfecho de cada caso. Para tanto, passa-se à exposição de como se desenvolve o processo administrativo tributário – conforme seja considerado como revisão de ofício ou como controle de legalidade estrito – relativamente a situações de alta incidência no contencioso administrativo, aqui abstratamente consideradas.¹⁰⁷

5.2.1 *Compensação não homologada por despacho inepto*

A compensação é um ato de iniciativa do contribuinte, que se aperfeiçoa com a homologação por parte da Fazenda. O prazo para que a administração tributária se manifeste é de cinco anos¹⁰⁸, o que ocorre somente quando o direito creditório não é totalmente reconhecido ou, ainda que o seja, é insuficiente para a extinção total do débito. Prolata-se, então, despacho decisório total ou parcialmente negativo, para declarar expressamente a não homologação (integral ou parcial) do feito. (CHIAVASSA, 2012, p. 121-124).

¹⁰⁷ A publicação do e mentário de decisões da instância inaugural associada à prática profissional de qualquer operador do Direito que milite no processo administrativo tributário federal, permite a apresentação, com finalidade meramente acadêmica, das situações a seguir ilustradas, por se tratar de uma síntese da realidade hodierna do contencioso administrativo. Não bastasse, os acórdãos de segunda instância costumam relatar minudentemente o teor dos autos, permitindo identificar satisfatoriamente como o caso foi tratado até então.

¹⁰⁸ Lei nº 9.430/96, art. 74, § 5º.

Acaso a Fazenda não se pronuncie dentro do prazo legal ou se pronuncie fora desse prazo, terá ocorrido a homologação tácita da compensação declarada pelo contribuinte. A diferença, neste ponto, é que, enquanto o silêncio do Fisco apenas mantém o *status quo* da compensação efetuada pelo contribuinte, o pronunciamento precluso precisará ser objeto de recurso para ter seus efeitos deletérios – a negativa de compensação e a consequente exigibilidade do débito, até então, compensado – desconstituídos.

Uma vez lavrado o despacho decisório a destempo, somente um acórdão prolatado em sede processual poderá reverter, administrativamente, a não homologação da compensação, exatamente como pode ocorrer nos casos de tempestividade do despacho recorrido. Neste ponto, unanimemente, os julgadores reconhecem a homologação tácita do despacho denegatório de compensação intempestivo.¹⁰⁹

A controvérsia reside nas situações em que a Fazenda prolata o despacho decisório com observância do prazo legal, porém, ainda antes da análise de mérito, tal ato é considerado inepto em julgamento administrativo, ante a constatação de notórios vícios de motivação.

Havendo a adoção da linha de julgamento como revisão de ofício, o julgador, sem anular o despacho viciado, procederá conforme um dos seguintes encaminhamentos: (i) determinará o retorno dos autos à autoridade fiscal, para que prossiga na análise do direito creditório; ou (ii) buscará elementos para destrinchar o mérito, suprimindo a análise viciada da autoridade recorrida. Por ambos os caminhos, novas provas virão aos autos por ato de ofício.¹¹⁰

¹⁰⁹ Relevante perceber, contudo, que o veredito, em julgamento, de ocorrência de homologação tácita da compensação, diversamente do que ocorre quando a decisão é pela homologação expressa, não equivale ao reconhecimento do direito creditório nela empregado, mas opera tão somente a confirmação da extinção do débito compensado.

Isso porque, a compensação declarada pelo contribuinte extingue o débito sob condição resolutória de sua posterior homologação, pela Fazenda, em até cinco anos. Portanto, se a administração tributária não se pronuncia no prazo legal, o efeito de tal inação é a definitividade da extinção do débito, sem qualquer juízo acerca da existência do crédito.

Se assim não fosse, a falta da análise sobre determinada compensação poderia, indevidamente, transbordar efeitos para muitas outras, acaso o direito creditório em questão tenha parcelas empregadas na extinção de múltiplos débitos, pela via de declarações de compensação apresentadas em momentos distintos.

¹¹⁰ “PASEP - ALÍQUOTA APLICÁVEL - Afastada a aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, aplica-se à apuração do Pasep o disposto nas normas anteriormente editadas, LC nº 8/70 e Decreto nº 71.618/72, inclusive quanto à alíquota incidente. PASEP - VALORES DEVIDOS APURADOS EM CÁLCULO DE DIREITO CREDITÓRIO - AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO/ DECLARAÇÃO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO - Não é possível a quitação por compensação de créditos tributários apurados somente em procedimento relativo à verificação de direito creditório, os quais não foram objeto de lançamento/declaração anterior, e já alcançados pela decadência/prescrição. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Aguardando Nova Decisão.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 16ª Turma. Acórdão nº 12-70.215. Julgado em 12/11/2014).

Já se a linha de julgamento seguida no caso for a do controle de legalidade estrito das questões controvertidas, invariavelmente ocorrerá a declaração de nulidade do despacho decisório.¹¹¹

A diferença entre esses encaminhamentos não é apenas reveladora de linhas de julgamento distintas. Suas consequências para a sorte do processo são antagônicas.

Isso porque, na linha do controle de legalidade estrito do objeto delimitado pelas partes, decretada a nulidade do despacho decisório deficiente, a autoridade julgadora deve afirmar as providências para o prosseguimento do processo.¹¹² Acontece que, no mais das vezes, o julgamento se dá após o transcurso do prazo homologatório para o Fisco, razão pela qual, anulado o ato, não há falar em determinação de lavratura de novo despacho que supra as deficiências do anterior. Em situações como essa, o que incumbe ao órgão julgador é tão somente a declaração de homologação tácita da compensação objeto do processo.

Já o revolvimento fático do caso sem declaração de nulidade, produzido pela linha de julgamento que adota a revisão de ofício, estende a análise do mérito para além dos limites argumentativos inaugurais da lide. Acaso isso seja feito sem o retorno do processo à autoridade prolatora do despacho recorrido, esse alongamento analítico se faz sem a perda dos efeitos da peça acusatória.

Mesmo quando os revisionistas abrem espaço para que Fisco, como parte, reanalise o caso, isso equivale a reabertura do procedimento fiscal. O despacho decisório que resultará dessa nova fase procedimental, frequentemente, distará mais de cinco anos da declaração de compensação. Ainda assim, será recebido pelo julgador revisionista como um documento complementar ao despacho originário, sendo este o que será tomado como marco referencial para se apurar o tempo gasto pela Fazenda para se pronunciar.

Assim, seja qual for o encaminhamento dado pela revisão de ofício efetuada em sede de julgamento, não haverá homologação tácita de compensação alvejada por despacho decisório viciado.

¹¹¹ “DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO. DIVERGÊNCIA. A mera divergência entre os valores de saldo negativo informados em DComp e em DIPJ não é motivo suficiente para a denegação da homologação de uma compensação, mormente se o crédito nesta empregado é menor que o saldo apurado na DIPJ. Decisão Recorrida Nula. Outros Valores Controlados.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 8ª Turma. Acórdão nº 12-064.181. Julgado em 21/03/2014).

¹¹² Decreto nº 70.235/72, art. 59, § 2º.

5.2.2 *Impugnação trazendo novas deduções à base de cálculo*

Lançamentos de imposto sobre a renda da pessoa física majoritariamente se dão ou por detecção de rendimentos omitidos, ou por glosa de despesas indevidamente deduzidas, pelo contribuinte, da base de cálculo.¹¹³

Independentemente de qual seja o caso, é comum que a defesa construída pelo autuado, além dos argumentos que infirmam a acusação fiscal, acompanhados das respectivas provas, contenha manifestação pela admissibilidade de deduções de despesas supostamente incorridas, porém antes não declaradas. Normalmente, tal fala é acompanhada dos respectivos comprovantes de pagamento.

Nessa situação, julgadores revisionistas tendem a analisar as novas deduções, sem determinar o retorno dos autos para a fiscalização.¹¹⁴ Sendo a autoridade julgadora filiada ao controle de legalidade estrito, decide o caso com a afirmação de que despesas não declaradas estão fora da lide, e fundamenta o indeferimento do pedido na impossibilidade de retificação da declaração anual de ajuste alvejada por procedimento fiscal – afirma, pois, a ocorrência de preclusão em desfavor do contribuinte.¹¹⁵

5.2.3 *Carência probatória da exigência fiscal*

O procedimento fiscal serve ao propósito de determinar a extensão das eventuais infrações cometidas pelo contribuinte, tipificando-as e, se for o caso, quantificando os créditos tributários decorrentes.¹¹⁶ É um trabalho de pesquisa investigativa que, exatamente por tal traço característico, não confere, nem à autoridade fiscal, nem ao sujeito passivo, uma visão apriorística das questões que serão enfrentadas.

¹¹³ As situações que escapam dessas duas possibilidades tratam de parcelas antecipatórias não confirmadas.

¹¹⁴ “[...] RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. A retificação de declaração somente pode ser feita se não houver a perda da espontaneidade do contribuinte. Todavia, caso comprovado a existência de despesas dedutíveis que não foram consideradas na declaração original, nos termos da legislação, pode-se concedê-las, fundamentado no princípio da Verdade Material. [...] Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.” (DRJ/Porto Alegre/RS, 4ª Turma. Acórdão nº 10-57.264. Julgado em 13/07/2016).

¹¹⁵ “PEDIDO DE INCLUSÃO DE DESPESA COM DEPENDENTE NÃO DECLARADA TEMPESTIVAMENTE. FASE PROCESSUAL. IMPOSSIBILIDADE. Após cientificado da exigência fiscal, pedido de inclusão de novas despesas não tempestivamente pleiteadas não pode ser aceito. Em sede de contencioso administrativo, a possibilidade de alteração do lançamento se limita à matéria objeto do lançamento. No julgamento devem ser conhecidas apenas as questões controversas correspondentes às alterações efetuadas de ofício. Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.” (DRJ/São Paulo/SP, 16ª Turma. Acórdão nº 16-61.295. Julgado em 10/09/2014).

¹¹⁶ Diz-se isso porque há infrações que não dão azo ao lançamento de crédito tributário, mas tão somente de redução de prejuízo fiscal e/ou de base de cálculo de tributo.

A dinâmica da auditoria fiscal nem sempre permite que os fatos juridicamente relevantes para o caso sejam retratados, e demonstrados, de forma lapidar. De um lado, tem-se a autoridade fiscal que, sem o aprazimento do fiscalizado, põe-se a escarafunchar seus atos negociais e econômicos em busca de fatos tributários. De outro, está o contribuinte que, extremando a defesa dos seus interesses, leva ao mínimo seu dever de colaboração com a administração tributária.

Nesse contexto, ainda que conduzido sob rigorosa e abalizada metodologia, é certo que o procedimento fiscal não trilha uma linha reta. A trajetória das descobertas dos fatos que são colhidos é, necessariamente, sinuosa e palmilhada contra a natural resistência oferecida por quem, certamente, não desejou sua realização.

Por essas circunstâncias práticas em que se desenvolve, a auditoria acaba sendo reduzida a termo com narrativa que nem sempre prioriza o detalhamento dos fatos típicos que ensejaram a exigência fiscal. É comum que o relatório de fiscalização seja lavrado com observância da ordem cronológica dos eventos, em detrimento da estruturada contextualização fático-probatória das infrações autuadas, este, sim, o formato esperado para a síntese do trabalho fiscal.

Mesmo nos procedimentos fiscais eletrônicos, em que despachos decisórios e notificações de lançamento são emitidos a partir da execução de sofisticados algoritmos, por vezes faltam alguns dos elementos necessários à perfeita caracterização dos fatos de interesse do caso. Disso decorre uma produção de provas pela fiscalização que, na visão da autoridade julgadora, pode parecer incompleta para aclarar os fatos.

Diante de tais constatações, é comum que o julgador revisionista se proponha a pesquisar os fatos e a robustecer as provas, na busca pela verdade na profundidade que entenda requerer o processo. Acredita que, com isso, está colmatando lacunas relativas àquilo que o autuante intentou apresentar, mas deixou apenas subentendido. Acaso, a partir das novas provas, novos argumentos que seriam pertinentes ao caso emergjam, eles podem vir a ser empregados como fundamentos para a decisão.

Na prática, verifica-se que a produção de provas de ofício, levada a efeito para suprir supostas deficiências do procedimento fiscal, se dá com maior frequência em processos de lançamento de crédito tributário, o que não afasta sua ocorrência nos casos de não reconhecimento de direito creditório e de exclusão de regime tributário diferenciado.

Tomemos como exemplo os frequentes casos de lançamento, que, tipificado como omissão de receita ou rendimento presumida em razão de depósitos bancários de origem não

comprovada,¹¹⁷ seja combatido pela defesa com a afirmação de que a conta corrente é conjunta e o outro cotitular não foi intimado para prestar esclarecimentos durante o procedimento fiscal, supostamente em violação à norma de regência da matéria.¹¹⁸

Num julgamento revisionista, essa situação resulta na determinação de diligência para que a autoridade fiscal junte aos autos, caso existam, a intimação e a respectiva resposta do cotitular. Ocorrendo a juntada, o lançamento é mantido.¹¹⁹ Se a apreciação for segundo a linha do controle de legalidade da questão impugnada, uma vez constatada a lacuna probatória da acusação fiscal, o lançamento é declarado improcedente^{120, 121}.

De outro lado, nos processos de direito creditório, é comum que um crédito não seja reconhecido, em razão de o pagamento supostamente indevido ou a maior que seria sua origem ter sido considerado, pela Fazenda, como integralmente empregado, pelo contribuinte, na extinção de débito de mesmo valor. É possível que a fiscalização tenha chegado a tal conclusão

¹¹⁷ Lei nº 9.430/96, art. 42, *caput*.

¹¹⁸ Lei nº 9.430/96, art. 42, § 6º.

¹¹⁹ “[...] Por entender não se encontrarem reunidos elementos suficientes para a solução da lide, e considerando, ainda, que o interessado, em sua impugnação, alegou, em preliminar, a nulidade do lançamento, uma vez que, sendo todas as contas bancárias do tipo conjunto com [...], esposa do impugnante, que fez declaração em separado deste, em nenhuma ocasião do Mandado de Procedimento Fiscal a co-titular acima referida teria sido intimada para comprovar a origem dos valores depositados nas contas bancárias, com referência à Solução de Consulta Interna nº 13 - Cosit e transcrição da Súmula nº 29 do CARF, foi efetuado o Despacho nº 3, de 19 de fevereiro de 2019 (fls. 1166/1167), para que a unidade de origem efetuasse as seguintes diligências: a) Verificar se as contas-correntes mantidas junto às instituições financeiras [...], que serviram de base para o lançamento, possuíam, à época dos fatos, os seguintes titulares: [...] e ou outros acima não identificados. b) Caso as informações bancárias, referidas nas alíneas anteriores, não constassem do dossiê da ação fiscal, deveria ser empreendida diligência junto à instituição financeira, com a finalidade de obter a informação requerida; c) Informar se todos os titulares (1º e 2º titulares), em sendo o caso, das contas bancárias a que se referem os créditos bancários de origem não comprovada, foram intimados; d) Juntar aos autos os extratos bancários fornecidos pelas instituições bancárias, em atendimento às Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira; e) Cumprida a diligência, cientificar o interessado do resultado, com abertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação. A providência foi realizada por meio de Ofícios às referidas instituições financeiras e AR correspondentes (fls. 1169/1176), sendo as respostas e documentação respectiva juntadas às fls. 1177/1302. Em seguida, foi lavrado o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (fls. 1303/1304) [...]” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 7ª Turma. Acórdão nº 12-113.288. Julgado em 15/01/2020).

¹²⁰ CARF, súmula nº 29 (vinculante): “Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares.”

¹²¹ “PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTA CONJUNTA. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PRÉVIA DE TODOS OS TITULARES DA CONTA. Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares. Inteligência da Súmula do CARF nº 29. Impugnação Procedente. Crédito Tributário Exonerado.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 7ª Turma. Acórdão nº 12-110.810. Julgado em 26/09/2019).

baseando-se na alocação do pagamento feita em DCTF retificada antes da transmissão do Per/DComp e o sujeito passivo, detectando tal vício, afirme-o em sua defesa.

Nesse caso, a apreciação pela ótica do controle de legalidade simplesmente confirma o vício de objeto da fala acusatória e anula o ato administrativo viciado ou dá procedência à manifestação de inconformidade, acaso já tenha transcorrido o tempo necessário para que se opere a homologação tácita.¹²² Já a revisão de ofício feita como julgamento refaz o procedimento fiscal – ou determina que a autoridade *a quo* o faça – considerando a DCTF válida, e não a retificada. Disso resultará conclusão em favor do contribuinte apenas se tal declaração concorrer para a formação, em tese, do direito creditório.¹²³

5.2.4 *Modificação do pedido ou da causa de pedir*

Sendo a peça inicial do processo administrativo o ato lavrado por desfecho do procedimento fiscal, nele está contido o pedido que norteará o julgamento e, assim, estabelecerá a espécie processual em questão. Consistindo, o ato impugnado, num auto de infração ou numa notificação de lançamento, estar-se-á diante de um processo de constituição de crédito tributário, mas se for um despacho de não homologação da compensação, o processo será de não reconhecimento de direito creditório. E assim por diante.

Interessante notar que, se a peça fiscal define a espécie de processo, é o pedido prevacente que define a espécie de decisão. Acaso o veredito seja favorável ao Fisco, tem-se uma decisão condenatória, determinando que o sujeito passivo suporte o ônus tributário – ou, naturalmente, recorra à instância seguinte, se ainda cabível tal passo. Mas, se o desfecho do processo é em favor do contribuinte, a decisão é declaratória da improcedência do ato impugnado, desconstituindo a exigência fiscal.¹²⁴

¹²² “COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Decorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos, para que a Fazenda analise a compensação declarada pelo sujeito passivo, sem a manifestação desta, considera-se tacitamente homologado o feito. Decisão Recorrida Nula. Direito Creditório Reconhecido.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 8ª Turma. Acórdão nº 12-68.735. Julgado em 25/09/2014)

¹²³ “COMPENSAÇÃO. ANÁLISE. VÍCIO DE OBJETO. Constatada a ocorrência de vício de objeto na análise primária da compensação, faz-se mister a devolução dos autos à autoridade a quo para a prolação de nova decisão. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte. Aguardando Nova Decisão.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 15ª Turma. Acórdão nº 12-75.483. Julgado em 28/04/2015)

¹²⁴ A propósito, de há muito já reside superado o entendimento segundo o qual o réu não formula pedido – além, é claro, a hipótese de reconvenção (Lei nº 13.105/15, art. 343), não prevista no processo administrativo tributário, e o pedido de perícia ou diligência (Decreto nº 70.235/72, art. 28), espécie pedido contraposto em sentido amplo, assim entendido todo pedido em favor do réu e fundado nos mesmos fatos que constituem objeto da controvérsia. Como diz Rodrigo Dalla Pria (2015, p. 33):

“Embora restrito ao pedido do autor, não há como negar-se a existência de um direito de ‘pedir’ (a extinção do processo ou a improcedência do pedido) inerente à condição do réu, direito esse que, exercido por meio das

O pedido do autor limita o campo de atuação réu. A acusação inicia os contornos da lide, mas o recorte que o delimita é feito pela fala da defesa. Assim, o pedido do contribuinte, em sentido imediato, é sempre a improcedência, no todo ou em parte, do ato impugnado. Mediatemente, o contribuinte pede, por exemplo, que se reconheça seu direito creditório, ou que se desqualifique tal fato como gerador de tributo, e assim por diante.

Já a causa de pedir, é composta pelos fatos – causa de pedir remota ou mediata – e pelos fundamentos jurídicos – causa próxima ou imediata – expressamente declinados na peça e afetos ao direito alegado.¹²⁵

Julgadores revisionistas aceitam a modificação da causa de pedir e do pedido, fazendo-o de ofício ou por requerimento da parte. Já os julgadores que realizam controle de legalidade estrito tendem a não acatar e nem promover essas alterações.

As situações em que, pela via do julgamento como revisão de ofício, tais modificações acontecem são consideravelmente mais numerosas nos processos de não reconhecimento de direito creditório, mas também é possível que ocorra nos casos de constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Por exemplo, num lançamento formulado com base na falta de comprovação de despesa com publicidade escriturada e deduzida do lucro real,¹²⁶ a defesa pode trazer os comprovantes – antes não exibidos no procedimento fiscal – como anexos à impugnação^{127, 128}.

petições de defesa, pode perfeitamente ser catalogado como uma espécie de direito de acesso ao Judiciário. O direito de defesa do réu, assim como o direito de ação do autor, imprescinde dos direitos de acesso à justiça e ao processo para ser exercitado.”

¹²⁵ Lei nº 13.105/15, art. 319, III. STJ, REsp nº 1.322.198/RJ e CC nº 121.723/ES.

¹²⁶ Decreto nº 9.580/18, art. 967.

¹²⁷ Decreto nº 9.580/18, arts. 968 e 969.

¹²⁸ Situação similar se dá quando despesa com patrocínio é glosada por ter sido considerada como não elegível: (i) ou à dedução direta do tributo, com base em legislação específica; (ii) ou à dedução da base de cálculo, com base na regra geral de utilidade e necessidade.

Julgadores revisionistas formularão exigências potencialmente não demonstradas nos autos (porque não eram objeto da lide) para aceitar a dedutibilidade pela via alternativa:

“[...]PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE. VEDAÇÃO. A vedação à dedutibilidade de despesas de patrocínio para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, contida no Art 1º, § 2º, da Lei 11.438/06, somente alcança aos projetos desportivos nela amparados. Deve ser afastada esta motivação quando for utilizada para a glosa de despesas de patrocínio a eventos esportivos não enquadrados na citada lei. PATROCÍNIO. DESPESA. DEDUTIBILIDADE. Somente podem ser deduzidas as despesas de patrocínio para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando ficar comprovada sua estrita relação com as atividades operacionais da empresa. [...] Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.” (DRJ07, 12ª Turma. Acórdão nº 107-4.544. Julgado em 21/12/2020).

Já julgadores adeptos do controle de legalidade estrito afastarão a regra incabível e empregarão a que for aplicável ao caso, com base nos limites estabelecidos para a lide pelas partes:

“[...]GLOSA. DESPESA OPERACIONAL. PATROCÍNIO DE EVENTO CULTURAL. VEDAÇÃO LEGAL. Constatado que o dispêndio com patrocínio de evento cultural foi corretamente deduzido na apuração do imposto de renda devido, porém equivocadamente deduzido como despesa operacional na apuração do Lucro Real, em

Num julgamento conduzido como controle de legalidade da questão delimitada na lide, acaso a autoridade julgadora forme a convicção pela efetiva comprovação da despesa, bem assim entenda não ser o caso de despesa notadamente indedutível, o lançamento será declarado improcedente.¹²⁹

Já numa linha de revisão de ofício, é esperado que o julgador atue como se estivesse num procedimento fiscal: vencida a questão da comprovação, e antes de afirmar a dedutibilidade, ele investigaria se a despesa era, de fato, usual e necessária¹³⁰ para a atividade do contribuinte¹³¹ ou mesmo para o beneficiário do dispêndio. Assim, ainda que o lançamento não tenha se fundado na desnecessidade da despesa – e, conseqüentemente, o sujeito passivo disso não tenha se defendido – surge aqui uma chance concreta de o lançamento ser mantido por tal razão.¹³²

Num processo de direito creditório, o crédito pode não ser reconhecido em razão de ser inexistente o saldo negativo de tributo informado pelo contribuinte como sendo a fonte do crédito. A defesa pode refutar tal fala, e afirmar que o contribuinte deixou de informar – tanto na declaração que apura o tributo (DIPJ ou ECF), quanto naquela em que efetuou a compensação (Per/DComp) – todas as estimativas do tributo recolhidas no período.¹³³

face de expressa vedação legal, reputa-se correta a glosa da despesa, com fulcro no art. 18, § 2º da Lei nº 8.313/1991. [...] Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 15ª Turma. Acórdão nº 12-88.863. Julgado em 29/06/2017).

¹²⁹ “[...] DESPESAS OPERACIONAIS INDEDUTÍVEIS. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. EXISTÊNCIA. A adição das despesas operacionais indedutíveis à base de cálculo da CSLL fundamenta-se nos seguintes dispositivos legais: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90); Art. 57 da Lei nº 8.981/95 (com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95); Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88 (com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08) e Art. 28 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12). A acusação é de que a despesa sequer foi comprovada, ficando no plano da existência. Assim sequer adentra-se no plano normativo, razão pela qual não há que se perquirir se há norma que torne indedutível uma despesa não comprovada. [...] Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.” (DRJ08, 4ª Turma. Acórdão nº 108-385. Julgado em 11/08/2020)

¹³⁰ Decreto nº 9.580/18, art. 311, §§ 1º e 2º.

¹³¹ A autoridade julgadora revisionista pode entender que, embora o contribuinte tenha comprovado que incorreu na despesa, não demonstrou que os respectivos gastos em publicidade tenham se convertido em receita operacional, por exemplo, pelo incremento das vendas em comparação com o período anterior à campanha publicitária.

¹³² “[...] DESPESA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. Contrato firmado pelo contribuinte e entidade federativa esportiva prevendo que aquele pagaria a esta determinado valor para cobrir parte dos custos de participação de atleta em competição esportiva, tendo por contrapartida a realização de propaganda do contribuinte, não pode servir de base ao lançamento contábil dessa despesa como de propaganda e publicidade, se não ficar efetivamente comprovado que esse valor foi utilizado para cobrir parte dos custos da competição, como estabelecido no contrato, devendo, pois, ser glosada essa despesa. Lançamento Procedente em Parte. [...]” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 9ª Turma. Acórdão nº 12-3794. Julgado em 29/04/2003)

¹³³ Também são frequentes as situações em que o direito creditório não é reconhecido porque o pagamento, de onde adviria o crédito, não é confirmado como indevido ou a maior pela Fazenda. É comum que a defesa concorde com a acusação, mas ofereça outros pagamentos como fonte do crédito defendido.

Sendo o julgamento feito como revisão de ofício, a autoridade julgadora consultará os sistemas da Receita Federal. Acaso identifique a formação de saldo negativo – por quaisquer parcelas que o componham, e não apenas pelas estimativas que são o objeto da discórdia – o veredito será favorável ao contribuinte, podendo até mesmo ser reconhecido crédito de maior monta que o defendido, se assim for o valor revisto.¹³⁴

Um julgador analisando o mesmo caso pela linha do controle de legalidade estrito identificará que a discussão se dá sobre o teor de informações que, embora prestadas pelo próprio contribuinte, são por ele refutadas somente em sede processual e já ultrapassado o momento legalmente estabelecido para a retificação dos dados declarados. Diante da impossibilidade de afirmar o atributo de certeza do crédito exigido em lei e da extemporaneidade da medida pretendida pela parte, a autoridade julgadora nega provimento ao recurso.¹³⁵

Um julgamento que realize o controle de legalidade da questão recorrida irá identificar a inovação promovida pela peça recursal e negará provimento ao pleito da defesa ou remeterá os autos à fiscalização para que se pronuncie originariamente sobre os fatos.

Já num julgamento conduzido como revisão de ofício, o relator tomará para si a análise primeira dos novos pagamentos, somente em sede contenciosa mencionados, e mais ainda, poderá se dispor a consultar os sistemas em busca de outros recolhimentos que, não estando alocados a outros débitos, possam atuar como crédito naquele processo. Nesse caso, a chance de provimento total ou parcial em favor do contribuinte é bem elevada.

¹³⁴ “COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. O erro material cometido na elaboração da declaração de informações econômico-fiscais não prejudica o direito creditório do contribuinte, traduzido pela antecipação do tributo em montante superior ao devido no final do período de apuração. Manifestação de Inconformidade Procedente. Direito Creditório Reconhecido.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 6ª Turma. Acórdão nº 12-35.066. Julgado em 06/01/2011)

¹³⁵ “RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. EXTEMPORANEIDADE. A declaração de compensação somente pode ser retificada caso ainda se encontre pendente de decisão administrativa. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 6ª Turma. Acórdão nº 12-34.865. Julgado em 16/12/2010).

6 ANÁLISE DA GESTÃO DA PROVA EFETUADA NAS SITUAÇÕES APRESENTADAS

6.1 AVALIAÇÃO DA CORRELAÇÃO ENTRE LINHAS DE JULGAMENTO E VEREDITOS

Indagação oportuna é saber se há correlação entre as linhas de julgamento e os vereditos que prolatam. Vale dizer, é relevante analisar se a gestão da prova realizada por uma e outra corrente se revela sistematicamente mais benéfica a quaisquer das partes.

As situações práticas apresentadas no capítulo 5 são de elevada incidência no processo administrativo tributário na esfera federal, bem assim dominam o cenário de divergências entre as linhas de julgamento existentes, no que concerne à instrução probatória. Tais constatações podem ser afirmadas por qualquer pessoa com vivência prática no contencioso tributário administrativo. Assim, tomando as ditas situações como representativas da gestão da prova hodierna na espécie processual em estudo,¹³⁶ é possível observar o que se segue.

A primeira situação se desenvolve num processo em que se discute um direito creditório. A peça inicial é um despacho decisório da Fazenda que, embora tendo afirmado a inexistência do crédito defendido pelo contribuinte, contém vícios que levam julgadores de ambas as linhas de julgamento a preliminarmente reconhecê-lo como inepto.

Contudo, as autoridades julgadoras conduzem o processo de forma distinta. Em síntese, os adeptos da revisão de ofício, sem declarar nulo o despacho viciado, dão continuidade – ou determinam que a autoridade recorrida o faça – ao procedimento fiscal. De outro lado, julgadores que efetuam o controle de legalidade estrito apenas declaram a nulidade do ato administrativo e os efeitos disso decorrentes.

Como, no mais das vezes, a temporalidade dos processos de direito creditório é de tal ordem que seus julgamentos ocorrem para além do prazo homologatório que corre contra a Fazenda, a gestão da prova feita pelos revisionistas – produção de provas de ofício pelo julgador e/ou afastamento da preclusão para a produção de novas provas pela autoridade fiscal – tem forte potencial para, lapidadas as razões denegatórias, produzir um veredito contrário ao contribuinte. Diversamente, a gestão probatória com base tão somente nos elementos

¹³⁶ É oportuno frisar que a presente pesquisa não é de cunho jurisprudencial, pois não tem como ponto central o estudo do mérito das decisões prolatadas. O objeto da pesquisa é a gestão da prova realizada pela autoridade julgadora, atividade anterior à prolação da decisão. É, por conseguinte, uma pesquisa sobre jurisdição, e não sobre jurisprudência. Sendo assim, as situações selecionadas constituem base empírica necessária e suficiente para a análise que se desenvolverá neste tópico.

encartados no processo, realizada no julgamento como controle de legalidade estrito, conduz ao reconhecimento da homologação tácita, ante o transcurso do tempo ocorrido.

Em síntese, pode se afirmar que, para a primeira situação prática, a linha de julgamento revisionista tende a produzir vereditos favoráveis à Fazenda, ao passo que a linha do controle de legalidade estrito tende a favorecer o direito do contribuinte.

A segunda situação trata de um processo de lançamento formulado contra pessoa física. Independentemente de o crédito tributário ter se originado em razão de rendimentos omitidos ou de glosa de despesas – razões dominantes nessa espécie de lançamento – o contribuinte se defende com a apresentação de comprovantes de despesas pretensamente dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, mas que não foram declaradas oportunamente.

Diante dessa situação, os julgadores revisionistas apreciam a dedutibilidade das despesas materialmente incorridas, decidindo pela redução do crédito tributário lançado sempre que tal característica do dispêndio se confirmar. Já os julgadores que efetuam o controle de legalidade estrito não tomam conhecimento do pleito das novas deduções, sob o fundamento de se tratar de questão fora da lide.

Logo, nessa segunda situação o quadro é o oposto ao verificado na primeira. Vale dizer, a realização do julgamento como revisão de ofício opera em favor do contribuinte, enquanto o controle de legalidade estrito vai ao encontro do interesse da Fazenda.

A terceira situação se amolda às três espécies principais de processos existentes no contencioso administrativo, cujos objetos são lançamento de crédito tributário, não reconhecimento de direito creditório ou exclusão de regime tributário diferenciado. Mas é mais frequente no primeiro tipo. Trata-se de situação em que o ato administrativo impugnado, embora lavrado em boa e devida forma, contém vícios de ordem material – portanto sobre o próprio direito em discussão – que não o fulmina em juízo preliminar, mas que o compromete quanto ao mérito.

É situação em que os fatos tendem a falar em favor da Fazenda, mas as provas são precárias para que se decida neste sentido. Diante de tal quadro, as autoridades julgadoras revisionistas são expeditas em promover o aperfeiçoamento probatório da exigência fiscal, enquanto os julgadores que efetuam o controle de legalidade estrito apreciam o caso no estado em que a eles apresentado pelas partes.

O que disso resulta é que, nesta terceira situação, pouco importando qual espécie de processo administrativo tributário se trate, a revisão de ofício se opera em desfavor do contribuinte, ao passo que o controle de legalidade estrito frustra a expectativa da Fazenda perante os fatos autuados.

Passando-se à quarta situação, que trata da modificação da causa de pedir ou do pedido, o que se observa é a disposição do julgador revisionista em efetuar tais alterações de ofício – em proveito da Fazenda ou do contribuinte – ou aceitá-las a pedido da parte – o que se dá apenas em favor do contribuinte. Em oposição, o julgamento como controle de legalidade estrito rechaça tais mudanças.

Diferentemente do que se vê nas outras três situações práticas, havendo modificação da causa de pedir ou do pedido, a correlação entre a linha de julgamento e o veredito do caso dependerá do objeto do processo. O julgamento revisionista inclina-se em prol da Fazenda, nos casos de lançamento, e em favor do contribuinte, se o objeto em litígio for direito creditório. Os vereditos são opostos se o julgamento é feito como controle de legalidade estrito.

Em face de tal amostra de situações práticas, o que se conclui é que: (i) internamente à cada situação, há forte correlação entre linhas de julgamento e veredito (sendo preciso desmembrar a quarta situação por espécie processual); (ii) classificando-se a amostra por espécie processual, não há correlação – p.e., nos processos de direito creditório, os revisionistas tendem a decidir em prol da Fazenda em casos relacionados à primeira situação, mas em prol do contribuinte nos casos alinhados à quarta; e (iii) no todo da amostra, também não há correlação, pois as duas linhas de julgamento se alternam em vereditos tendentes a ambas as partes.

Essa conclusão é relevante para afastar qualquer hipótese de tendenciosidade que se pudesse aventar, relativamente às linhas de julgamento e às formas de gestão da prova que concretizam.

6.2 ANÁLISE CRÍTICA DAS SITUAÇÕES APRESENTADAS

A afirmação sobre as linhas de julgamento – sobretudo impulsionadas por entendimentos distintos acerca do alcance do princípio da verdade material no processo administrativo tributário – divergirem sobremaneira no trato da preclusão, da causa de pedir e do pedido pode ser confirmada pela observação das situações práticas que ilustram a presente pesquisa.

A partir de tais diferenças, as autoridades julgadoras, conformem esposem entendimento pela linha da revisão de ofício ou pela linha do controle de legalidade estrito, passam a gerir a instrução probatória de formas muito distintas, principalmente no que diz respeito à produção de provas de ofício.

Quanto mais receptivo à busca pela verdade material, mais aderente o julgador à corrente pró revisão de ofício. Por consequência, mais disposto a flexibilizar a preclusão processual e a aceitar ou a promover mudanças na causa de pedir ou no pedido, ante a mutação do fundamento jurídico neles empregados. Como efeito final, mais provas de ofício são produzidas.

O caminho oposto ao descrito acima é percorrido pelos julgadores adeptos do controle de legalidade estrito, resultando numa instrução probatória de mão própria em menor grau.

A segurança jurídica do processo pode ser abalada pela inovação que a prova de ofício possa vir a representar, sobretudo se não contraditada pelas partes.

Sendo assim, a instrução probatória de ofício se coloca entre o anseio pela verdade material e a necessidade de segurança jurídica. Como essa iniciativa oficial varia conforme a autoridade julgadora maneje a preclusão, a causa de pedir e o pedido, são esses os temas sobre os quais a presente análise crítica passa a se debruçar.

6.2.1 *Relativização dos aspectos preclusivos*

Iniciando-se, pois, a análise das situações práticas sob o prisma dos aspectos preclusivos, vale mencionar que a relação entre preclusão e instrução probatória reside no fato de, como regra, a primeira dispensar o desenvolvimento da segunda, senão até o ponto em que se demonstra a concretização da hipótese preclusiva. Uma vez verificada a perda da faculdade de se manifestar, em nada passa a importar o que foi argumentado e, consequentemente, os fundamentos dessa argumentação e as provas que lhe confeririam substância.

O reconhecimento da incidência de aspectos preclusivos é, certamente, um ponto de afastamento entre as correntes que promovem a revisão de ofício e o controle de legalidade estrito. A divergência no trato da preclusão no processo administrativo é fato curioso, uma vez que, ao menos em sua modalidade temporal – justamente a de maior relevância no processo administrativo tributário – encontra firme presença normativa.

Os julgadores revisionistas costumam afastar a incidência da preclusão sempre que entendem estar ela obstaculizando a defesa, bem como quando acreditam ser necessário o aperfeiçoamento do lançamento.¹³⁷ Não é possível concordar com isso. O direito à plena

¹³⁷ “[...] PRINCÍPIOS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. OFICIALIDADE. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. CONSIDERAÇÃO. O direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação, a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade, a

manifestação da parte, por todos os meios cabíveis, é um corolário do devido processo legal, princípio este que, para se concretizar, precisa atuar garantindo uma regular marcha processual, algo impensável sem obediência às regras preclusivas.¹³⁸ Não por acaso, afirma Ferragut (2016, p. 61-62):

As normas de preclusão são indispensáveis ao devido processo legal e, de modo algum, revelam-se incompatíveis com o direito à ampla defesa. Em função do decurso de prazo, o sujeito perde o direito de produzir a prova que lhe era facultada, advindo, dessa perda, consequências jurídicas, tais como o reconhecimento da veracidade do fato alegado pela outra parte. [...]

Assim, preclusão é norma jurídica que estabelece a perda, extinção ou consumação de uma faculdade processual, por se ter alcançado os limites assinalados por lei ao seu exercício. [...]

De sua constatação decorre o presumido reconhecimento, pela parte inerte, da veracidade dos fatos alegados pela outra parte. É a consequência jurídica imposta ao silêncio.

Indo às situações práticas em comento, percebe-se a superação da preclusão pelos revisionistas nas hipóteses (i) de compensação não homologada por despacho inepto (tópico 5.2.1) e (ii) de carência probatória da exigência fiscal (tópico 5.2.3).

Os casos que ilustram tais situações apresentam vícios nos atos recorridos que, identificados pelo órgão julgador, revelam que determinado fato não foi percebido pela autoridade fiscal. Ato contínuo, a autoridade julgadora devolveu àquela a possibilidade de refazer a acusação, para contemplar a realidade antes ignorada.

Medidas como essa são corriqueiramente legitimadas pelo julgador revisionista com a justificativa de reabertura de prazo para manifestação da defesa, como se a preclusão para a Fazenda pudesse ser indefinidamente afastada, desde que, a cada oportunidade dada à autoridade fiscal para refazer o ato administrativo, se oportunize ao contribuinte combater as novas razões de acusação.¹³⁹

oficialidade, a segurança indispensável, a ampla defesa e a verdade material, para a consecução dos fins processuais. [...]”. (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 12ª Turma. Acórdão nº 12-105.991. Julgado em 13/03/2019)

¹³⁸ “[...] VERDADE MATERIAL. COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. No âmbito do processo administrativo tributário em que se postula a restituição da retenção de onze por cento, uma vez não demonstrada a identidade das informações e valores pleiteados pelo requerente, apesar de devidamente intimado pela Fiscalização para fazê-las (GFIPs x notas fiscais x GPS x Pedido de Restituição), não há que alegar violação a verdade material, cabendo o ônus da prova ao postulante. O princípio da verdade material encontra sua lógica limitação na preclusão administrativa, sob pena de tumulto processual, devendo guardar harmonia com os princípios da segurança jurídica, duração razoável do processo e boa fé.” (DRJ08, 14ª Turma. Acórdão nº 108-5431. Julgado em 13/11/2020).

¹³⁹ “[...] DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE NOVO LANÇAMENTO. O resultado da diligência, devidamente cientificado à autuada, com abertura de prazo para aditamento à impugnação apresentada, não caracteriza novo lançamento, uma vez que é perfeitamente admissível à autoridade julgadora, em respeito ao princípio da verdade material, solicitar esclarecimentos de fatos trazidos ao litígio. [...]” (DRJ/Belo Horizonte/MG, 1ª Turma. Acórdão nº 2-81082. Julgado em 19/03/2018)

Ocorre que o ato administrativo impugnado é a peça inaugural do processo. Como tal, pode ser devolvida ao autor, pelo julgador, para que a emende ou a complete. Mas isso se faz somente quando identificada a falta de um dos elementos essenciais do ato ou a ausência de documentos indispensáveis à instauração do processo, com amparo do artigo 321 do CPC¹⁴⁰. Com vistas à primazia do julgamento do mérito, trata-se de direito subjetivo do autor, a ser exercido no prazo fixado, e não de mera faculdade do julgador.¹⁴¹ Afinal, deficiências de tal ordem levariam ao indeferimento da inicial sem análise do mérito.¹⁴²

Entretanto, os casos em comento não se enquadram nessa hipótese. Nas situações exemplificadas, os atos lavrados pela fiscalização – auto de infração e despacho decisório – foram feitos em boa e devida forma e estavam instruídos com todos os documentos acerca dos fatos que mencionavam. Provas enquadram-se como “documentos indispensáveis à propositura da ação” aludidos no artigo 320 também do CPC¹⁴³ (mencionado pelo artigo 321, referido acima). Mas, evidentemente, somente as provas dos argumentos dispendidos pela parte.

Não se pode falar, por exemplo, que, no lançamento ilustrado, o que faltou foi o mero carreamento aos autos da intimação do cotitular. Faltou muito mais que isso, uma vez que a fiscalização não conduziu a auditoria sobre todos os cotitulares da(s) conta(s) bancária(s) auditada(s). A fala acusatória dirigiu-se a apenas um contribuinte e, contra este, deduziu todas as provas, respeitando o momento processual para a produção probatória que lhe confere o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

Assim, o que se tem é uma causa madura de crédito tributário constituído – com base na presunção legal de depósitos bancários de origem não identificada – contra apenas um contribuinte, e a partir deste ponto deve ser julgada, pois nada há que impeça a compreensão da acusação formulada. Neste ponto, vale a lição de Teresa Arruda Alvim Wambier (2015, p. 548), que, comentando o sobredito artigo 320, assim disse: “Este dispositivo indica o momento processual de produção de prova documental. Diz respeito tanto aos documentos necessários ao julgamento da causa quanto àqueles que servirão de prova.”.

Ao haver a regular conclusão do procedimento fiscal, como no caso acima, opera-se a preclusão consumativa para a fiscalização, somente possível de ser afastada, para qualquer

¹⁴⁰ Lei nº 13.105/15: “Art. 321. O juiz, ao verificar que a petição inicial não preenche os requisitos dos arts. 319 e 320 ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor, no prazo de 15 (quinze) dias, a emende ou a complete, indicando com precisão o que deve ser corrigido ou completado. [...]”.

¹⁴¹ FPPC, enunciado nº 292: “Antes de indeferir a petição inicial, o juiz deve aplicar o disposto no art. 321.”.

¹⁴² Lei nº 13.105/15, art. 330. I e IV.

¹⁴³ Lei nº 13.105/15: “Art. 320. A petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação.”.

manifestação sua posterior ao feito, se baseada em fatos pré-existentes e a respeito dos quais seja crível supor ela ter sido impossibilitada de conhecer.

Nessas condições, há autorização no ordenamento jurídico para que a autoridade fiscal realize, apenas por iniciativa própria – por conseguinte, jamais por determinação do julgador – a revisão da formulação da exigência fiscal, ainda que para agravá-la, desde que o direito potestativo da Fazenda de realizar o lançamento não tenha sido alcançado pela preclusão – seja pelo transcurso do prazo decadencial, seja pela interposição de recurso pelo contribuinte.¹⁴⁴

Trata-se de permissivo contido nos artigos 145, inciso III, e 149, incisos VIII e IX, e parágrafo único do CTN¹⁴⁵, bem como na súmula 473 do STF¹⁴⁶, e que concretizam a autotutela da Administração Pública, portanto poder-dever a ser exercido pelo Estado em sua função administrativa típica, e não no curso da atividade jurisdicional atípica.

Não obstante, os revisionistas, por fazerem prevalecer a posição orgânica do julgador sobre a ontológica, estendem a autotutela administrativa para o exercício da função jurisdicional. Ignorando a existência de uma jurisdição administrativa constitucional, aglutinam Estado-parte e Estado-juiz e incumbem o julgador da revisão de ofício. Fazem-no com amparo da parcela da doutrina que, em respeitável construção, põe pouca nitidez na fronteira entre as fases procedimental e processual, como Loubet e McNaughton (2005, p. 278):

O pano de fundo do tema está apoiado naquilo que a doutrina costumou denominar de autotutela administrativa, que se baseia exatamente na possibilidade de o Poder Público praticar o ato, retirá-lo ou emendá-lo, tudo em nome da legalidade de suas práticas. Logo, o processo administrativo não consiste num favor, numa benesse outorgada ao cidadão ao bel-prazer da Administração Pública; longe disso, cuida-se de verdadeira imposição do Estado Democrático de Direito, para a preservação do primado da legalidade. Essa feição é sobremaneira importante, na medida em que busca chamar a atenção para que a atividade tributária não saia das pistas da lei – que o processo administrativo visa a controlar.

¹⁴⁴ “[...] IMPUGNAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. Caso verificado pelo Fisco erro de fato no lançamento, após ciência ao contribuinte mas antes de apresentada impugnação, é possível sua revisão. Já na fase litigiosa do procedimento, o lançamento não pode ser revisto de ofício. [...]” (DRJ/Belém/PA, 1ª Turma. Acórdão nº 1-37.004. Julgado em 22/08/2019)

¹⁴⁵ Lei nº 5.172/66: “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: [...] III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. [...] Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

¹⁴⁶ STF, súmula 473: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles 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.”

A possibilidade de revisão do lançamento pelo Estado-parte referida acima, frise-se, encontra cabimento em situações de fatos efetivamente não conhecidos, o que não parece ter corrido nos casos em comento. É difícil crer que a fiscalização tenha travado contato com informações bancárias de determinado contribuinte sem a possibilidade de identificar a cotitularidade da(s) conta(s) bancária(s) envolvida(s). Chega-se a essa conclusão mesmo seguindo a linha revisionista, afinal a fiscalização (Estado-parte) está contida no “Estado-total” em que os revisionistas amontam as autoridades fiscal e julgadora.

Fatos conhecidos, porém desprezados, esquecidos ou ignorados – ainda que por algoritmo eletrônico, com o emprego do qual a Fazenda tenha se contentado para realizar o seu mister – não equivalem a fatos desconhecidos. Tampouco são fatos novos, ocorridos somente após o fim da auditoria. São, sim, fatos pré-existentes e conhecidos, mas que, no curso do procedimento fiscal, foram relegados. Isso desloca o erro do Fisco da esfera do erro de fato para a do erro de direito.¹⁴⁷

O erro consistente na identificação incorreta dos fatos relevantes ao caso e que, justamente por isso, devem se transformar em fatos jurídicos do processo tende a prejudicar o direito alegado pela parte, se outros suportes fáticos que lhe sustente não houver. Trata-se, por conseguinte, de erro de direito, cuja correção demanda a alteração na qualificação jurídica dos fatos, algo que não pode ser revisto, sob pena de se criar um privilégio odioso à Fazenda, consistente na possibilidade de lapidar suas razões sem que contra ela se opere a preclusão consumativa, em total violação ao princípio da confiança¹⁴⁸, consectário dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica.

Nos casos em questão, a conduta do julgador revisionista, ávido pela verdade material, oportunizou à Fazenda o aperfeiçoamento de malfadadas exigências fiscais, ao menos na forma em que postas à lide. Sem embargos, nesses casos, figurou como mais alinhada às diretrizes constitucionais aplicáveis ao processo administrativo tributário o julgamento como controle de legalidade estrito.

6.2.2 *Modificações da causa de pedir ou do pedido*

Passando-se aos casos de mudança da causa de pedir ou do pedido, é possível reconhecê-los não apenas na situação assim especificamente nominada (tópico 5.2.4), como na de impugnação trazendo novas deduções à base de cálculo (tópico 5.2.2). Inequivocamente, tais

¹⁴⁷ STJ, REsp nº 1.130.545/RJ.

¹⁴⁸ Lei nº 5.172/66, art. 146.

casos tem lugar ante a aceitação, ou mesmo promoção, da mutação dos fundamentos jurídicos por parte do julgador revisionista.

Os julgadores que promovem revisão de ofício operam a mutação em comento porque, ainda que o fundamento jurídico faça parte da causa de pedir, há comum entendimento jurisprudencial, por eles amplamente encampado, no sentido de tal fundamento dever ser observado pelo julgador, que, entretanto, poder alterá-lo, substituindo ou incrementando a qualificação jurídica dos fatos.¹⁴⁹ Fala-se em “causa de pedir aberta”. Vejamos:

[...] 1. Não ocorre contrariedade ao art. 535, inc. II, do Código de Processo Civil, quando o Tribunal de origem decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu exame, assim como não há que se confundir entre decisão contrária aos interesses da parte e inexistência de prestação jurisdicional. 2. A questão relativa à suposta quebra do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de permissão de serviço de público foi expressamente tratada na decisão do juízo singular. Sendo assim, o Tribunal de origem, ao agregar outros fundamentos para manter a improcedência do pedido de indenização, não violou o disposto no art. 515 do CPC. 3. Isso porque o magistrado não está vinculado ao fundamento legal invocado pelas partes ou mesmo adotado pela instância a quo, podendo qualificar juridicamente os fatos trazidos ao seu conhecimento, conforme o brocardo jurídico *mihi factum, dabo tibi jus* (“dá-me o fato, que te darei o direito”) e o princípio *jura novit curia* (“o Juiz conhece o Direito”). [...] (REsp 1352497/DF, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/2014, DJe 14/02/2014).

[...] AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E DEVER PROCESSUAL DE FUNDAMENTAR A IMPUGNAÇÃO. - O Supremo Tribunal Federal, no desempenho de sua atividade jurisdicional, não está condicionado às razões de ordem jurídica invocadas como suporte da pretensão de inconstitucionalidade deduzida pelo autor da ação direta. Tal circunstância, no entanto, não suprime, à parte, o dever processual de motivar o pedido e de identificar, na Constituição, em obséquio ao princípio da especificação das normas, os dispositivos alegadamente violados pelo ato normativo que pretende impugnar. Impõe-se, ao autor, no processo de controle concentrado de constitucionalidade, sob pena de não conhecimento (total ou parcial) da ação direta, indicar as normas de referência - que, inscritas na Constituição da República, revestem-se, por isso mesmo, de parametricidade -, em ordem a viabilizar a aferição da conformidade vertical dos atos normativos infraconstitucionais. Precedentes (RTJ 179/35-37, v.g.). (ADI 2213 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/04/2002, DJ 23-04-2004).

Não se pode, contudo, concordar com a transposição de tais entendimentos para o processo administrativo tributário, por duas razões que se colhem dos próprios julgados referidos.

¹⁴⁹ “[...] ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO INOCORRÊNCIA. Não incorre em alteração de critério jurídico a revisão de ofício suportada por fato não conhecido ou não comprovado no lançamento anterior ou quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. [...]” (DRJ/Curitiba/PR, 4ª Turma. Acórdão nº 6-67.272. Julgado em 27/08/2019).

Primeiramente, a manifestação do Supremo Tribunal Federal é estritamente voltada aos casos de controle de constitucionalidade concentrado. Como literalmente afirmado na ementa acima, o Tribunal: “no desempenho de sua atividade jurisdicional, não está condicionado às razões de ordem jurídica invocadas como suporte da pretensão de inconstitucionalidade deduzida pelo autor da ação direta”.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça consente com a possibilidade de inovação, pelo órgão julgador, quanto ao fundamento jurídico. O faz, contudo, diante da afirmação de que “o magistrado não está vinculado ao fundamento legal invocado pelas partes ou mesmo adotado pela instância *a quo*, podendo qualificar juridicamente os fatos trazidos ao seu conhecimento”. Promove, assim, evidente confusão entre fundamento jurídico e fundamento legal.

É relevante distinguir fundamento jurídico e fundamento legal. Este é o dispositivo normativo que fundamenta o pedido ou a decisão. Aquele é a construção jurídica que liga os fatos ao pedido.

O fundamento legal empregado pela parte não faz parte da causa de pedir e, por isso, não vincula o julgador. Por conseguinte, a decisão pode se fundar em qualificação legal distinta daquela apontada pela fiscalização ou pelo contribuinte.¹⁵⁰

O que, efetivamente, reside indubitado nesse tema é que os fatos jurídicos alegados pela parte compõem a causa de pedir, por disposição expressa do artigo 319, inciso III, do CPC¹⁵¹. Tal previsão legal já deveria bastar para que o julgador revisionista abandonasse entendimento diverso.

Neste ponto, a distinção entre fatos sociais (ou simples, ou secundários, ou instrumentais) e fatos jurídicos (ou principais, ou essenciais) é relevante. Ambos são narrados pelas partes, para contextualizar a lide, mas somente os segundos são aptos a gerar as consequências jurídicas pleiteadas. E somente eles compõem a causa de pedir, como o próprio STJ já teve oportunidade de deixar claro, ao externar a importância da alegação e da prova, ainda que indireta, dos fatos jurídicos:

PROCESSUAL CIVIL. [...] CAUSA DE PEDIR. FATOS PRINCIPAIS E FATOS SECUNDÁRIOS. [...] PROVA INDIRETA DO FATO PRINCIPAL. [...] - Os fatos que são essenciais para configurar o objeto do processo e que constituem a causa de pedir são exclusivamente aqueles que têm o condão de delimitar a pretensão; isto é, aqueles que são carregados de efeito pelo ordenamento jurídico. Os fatos essenciais (também denominados de fato jurígeno ou principal) são particularizados por determinados acontecimentos produzidos pela dinâmica social (fatos simples ou secundários), dos quais é possível extrair

¹⁵⁰ STJ, AgRg no AREsp nº 186.614/RJ.

¹⁵¹ Lei nº 13.105/15: “Art. 319. A petição inicial indicará: [...] III - o fato e os fundamentos jurídicos do pedido; [...]”.

uma consequência jurídica. - A prova dos fatos secundários prova indiretamente os fatos principais. Assim, se o autor alega que o fato principal decorre de 2 (dois) fatos secundários – ambos suficientes por si sós para a demonstração da ocorrência daquele – e o réu contesta apenas um desses fatos secundários, o fato principal resta provado por força da aplicação do art. 302 do CPC quanto ao fato secundário que não foi impugnado especificamente pelo réu. [...] (REsp 702.739/PB, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, Rel. p/ Acórdão Ministro ARI PARGENDLER, TERCEIRA TURMA, julgado em 19/09/2006, DJ 02/10/2006, p. 266).

Diz-se que os fatos alegados pelo autor fazem parte da causa de pedir ativa, enquanto os afirmados pelo réu estão na causa de pedir passiva.

Dentre os casos que ilustram as situações práticas vistas no capítulo 5, há um lançamento de crédito tributário decorrente de glosa de despesas não comprovadas. Diante dos documentos comprobatórios apresentados com a impugnação, a autoridade julgadora revisionista, após verificar a força probante afirmativa desses documentos, pôs-se a avaliar se a despesa poderia, efetivamente, ser considerada como dedutível.

Ainda que tal providência – a verificação da dedutibilidade, após superada a questão da comprovação sobre, de fato, o sujeito passivo ter incorrido na despesa – seja medida salutar para a concretização de justiça material em casos como esse, é preciso temperamentos na forma de implementá-la. Numa revisão de ofício operada como se julgamento fosse, a autoridade julgadora pode vir a fazê-lo por critérios de rigor extremo e, sobretudo, incompatíveis com o contraditório, vez que podem surpreender a parte desfavorecida.¹⁵²

Fosse o caso em comento, por exemplo, de uma despesa não comprovada e efetuada por pessoa jurídica em proveito de terceiros não relacionados, ainda que a autoridade fiscal houvesse empregado como fundamento jurídico para a autuação apenas a ausência de comprovação de uma dedução escriturada, seria de bom alvitre que o julgador não desconhecêsse tal evidente não dedutibilidade. Tanto melhor se, diante de tal quadro, ao invés de glosá-la, representasse o fato ao auditor competente para a realização de lançamento complementar.

Mas não é desse matiz o caso ilustrado. Trata-se, sim, de uma despesa com publicidade e que a autoridade julgadora reclama a demonstração de que o destinatário do recurso o empregou em sua atividade fim. Ora, não bastasse o sujeito passivo não ter qualquer ingerência sobre o patrocinado, a infração em julgamento foi a falta de comprovação da despesa, e não a sua suposta desnecessidade para o negócio. E mais: fosse o caso de avaliar a necessidade da

¹⁵² “LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. Evidentes erros materiais constatados no lançamento, e não impugnados, são passíveis de revisão de ofício pela autoridade julgadora. [...]” (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 19ª Turma. Acórdão nº 12-100650. Julgado em 20/08/2018).

despesa, isso teria de ser feito relativamente ao contribuinte que a efetuou, e não com vistas a seu beneficiário.

O que se observa, neste caso, é a nítida alteração de ofício da causa de pedir contida no ato administrativo recorrido – peça inicial do processo administrativo tributário.

Já o caso de direito creditório utilizado para exemplificar a situação de mutação da causa de pedir traz um crédito oriundo de saldo negativo, não confirmado pelo despacho decisório recorrido sob o fundamento de serem insuficientes os recolhimentos de estimativas do tributo informados pelo contribuinte.

Nesse caso, o julgador revisionista efetuou ampla pesquisa, não só para apurar o valor das estimativas defendidas, mas o montante de qualquer outra parcela que pudesse compor o saldo negativo em questão, ainda que não reclamada ou, minimamente, aludida nos autos pelo contribuinte. É situação clássica de alteração de ofício da causa de pedir mediata da defesa.

Muitas variações desse último caso existem,¹⁵³ mas esse foi o escolhido por requerer dupla cautela. Primeiramente, é preciso que o julgador revisionista reconheça o risco de, ao agir assim, conceder crédito em duplicidade, afinal as parcelas utilizadas de ofício podem não ter sido reclamadas pelo contribuinte porque já estão sendo ou serão utilizadas como crédito noutra

¹⁵³ Por exemplo, com a mutação não da causa de pedir, mas do pedido. Isso pode acontecer quando, de ofício ou a pedido, o crédito em litígio é substituído por outro (p.e., o pagamento de um tributo por outro).

Outra situação de elevada frequência é a alteração da causa de pedir por provocação do contribuinte, ante a retificação da DCTF após a ciência do despacho decisório recorrido (caso diferente do apresentado no tópico 5.2.3, em que a DCTF retificadora não apenas é anterior à ciência como também à lavratura do despacho decisório). Nessa situação, o julgador revisionista, sem ouvir a Fazenda, dá razão à defesa quando: (i) o direito creditório do contribuinte não foi reconhecido, porque o saldo negativo apurado em DIPJ (ou ECF, conforme o ano-calendário em questão) não foi confirmado na DCTF do período; e (ii) ciente da denegação do direito, o sujeito passivo retificou a DCTF, para confessar o tributo negativo antes apurado, e apresentou o fato em sede recursal.

Insta notar em situações como essa que, se é a máxima aproximação da verdade absoluta que se busca, ela não está na premissa – comumente adotada pelo julgador revisionista nesses casos – segundo a qual a nova DCTF veio refletir a verdade antes exposta na DIPJ (ou na ECF). É possível que a verdade esteja na DCTF retificada e a atual tenha vindo apenas robustecer um fato falso que, contido na DIPJ (ou na ECF), atua em favor do sujeito passivo. A partir daí, dizer que o princípio da verdade material se concretizou com a eleição da DCTF retificadora – transmitida pelo contribuinte após saber em que ponto a declaração anterior frustrou suas pretensões – em detrimento da DCTF retificada, é tão falacioso quanto, diante de uma aparente antinomia normativa, optar-se por determinado dispositivo e fundamentar tal opção no princípio da legalidade. Ora, a escolha entre duas opções postas e, em tese, válidas, não torna a alternativa escolhida a expressão da verdade, mas apenas manifesta a preferência daquele que escolhe.

Se é a verdade material que se busca diante de uma retificação de declaração pós fato como a do caso em questão, seria de bom alvitre que o julgador: (i) ou determinasse a instauração de procedimento fiscal para que se quantificasse o verdadeiro saldo negativo de tributo, (ii) ou intimasse o contribuinte a demonstrar com documentação hábil e idônea aquilo que apenas fez constar da DCTF retificadora que acostou à sua defesa. Em ambos os casos, se preciso for, com relativização dos aspectos atinentes à preclusão temporal (Lei nº 13.105/15, art. 139, VI. CARF, Acórdão nº 1301-004.604), mesmo porque tal apuração da verdade se faria em face do direito em discussão no processo, e não para eventual lançamento de tributo em período remoto.

via.¹⁵⁴ Em segundo lugar porque o cômputo de todas as parcelas pode levar à apuração de saldo negativo (o crédito, no caso em tela) maior que o defendido, operando uma decisão *ultra petita*.

O que se conclui é que, ante às indevidas modificações na causa de pedir ou no pedido, aceitas ou de ofício promovidas pela autoridade julgadora revisionista, a linha de julgamento mais adequada ao ordenamento processual, também sob esse prisma, é a do controle de legalidade estrito.

6.3 COMENTÁRIOS À LUZ DO REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO

Apresentadas, no capítulo 5, as situações práticas que mais desafiam divergências entre as duas linhas de julgamento lá descritas, parece oportuna a filtragem das formas de gestão da prova perpetradas por ambas as correntes à luz do referencial teórico-normativo de interesse para a temática probatória, vistos nos capítulos 2, 3 e 4 e que passam a inspirar toda a análise que se segue.

É fora de dúvida que o julgador pode decidir favoravelmente àquele que mal se incumbiu de seu mister probatório, uma vez que provas produzidas de ofício ou mesmo pela outra parte possam ter aclarado os fatos em favor daquele que pouco demonstrou em seu próprio proveito. Uma vez trazida aos autos, é irrelevante quem tenha produzido a prova, pois ela passa a pertencer ao processo. Trata-se do princípio da aquisição da prova, bem elucidado por Tomé (2016, p. 316), que, citando João Carlos Pestana de Aguiar Silva, assim leciona:

As provas, uma vez produzidas, não de ser consideradas independentemente da parte que as apresentou, podendo funcionar como elemento e convicção a favor ou até mesmo contra esta. Tal orientação é também denominada princípio de comunidade da prova, em razão de que os enunciados probatórios não pertencem a quem os produz, sendo impertinente entender que só a este beneficiem. Na lição de João Carlos Pestana de Aguiar Silva, uma vez produzidas, todas as provas “passam a integrar o campo probatório unificado, servindo à comprovação do direito de qualquer dos litigantes e ao interesse da justiça na investigação da verdade”. Ao serem introduzidas no processo, sua finalidade é determinar a existência ou inexistência dos fatos a que se referem. Exceção é a prova produzida ilicitamente, que, em razão de sua fonte estar maculada, deve ser excluída dos autos, não aproveitando a qualquer das partes.

¹⁵⁴ Esta possibilidade costuma ser rechaçada pelos revisionistas ao argumento de que efetuam consultas aos sistemas que previnem tal equívoco. Ignoram, no entanto, o por vir. Isso porque a parcela de crédito ainda não empregada (conforme as precavidas consultas do julgador), podem vir a ser utilizadas num momento posterior, ou mesmo já estar em uso, só que não pela via administrativa, mas pela judicial.

Ainda assim, o regramento sobre o ônus da prova, como regra de procedimento, cumpre o papel de esclarecer previamente às partes como proceder para esperar um julgamento favorável, independentemente das providências tomadas pelos demais sujeitos processuais.

É possível cogitar que o julgador passe pela fase de cognição e, ainda assim, permaneça em estado de dúvida, ante a ausência de provas plenamente convincentes. Nesse caso, duas possibilidades se apresentam ao julgador: (i) produzir, de ofício, provas complementares; ou (ii) tomando o ônus da prova como regra residual de decisão, sentenciar em favor daquele que realizou o melhor esforço probatório, formando convicção por verossimilhança perante o conjunto fático demonstrado pelas partes.

A conduta dual acima descrita é a perpetrada no julgamento administrativo conduzido como controle de legalidade estrito. Mas as possibilidades que ali se apresentam não são alternativas livremente dispostas ao julgador.

Diante da dúvida, a autoridade julgadora deve, primeiramente, avaliar se o caso concreto se amolda a uma das situações autorizadoras da prova de ofício, especificadas no tópico 7.3.2. Em caso afirmativo, poderá seguir adiante, determinando diligências ou perícias, ou mesmo realizando consultas às bases de dados da Receita Federal do Brasil. Caso contrário, deve decidir em consonância com o desempenho das partes em seus misteres probatórios.

Assim, a instrução probatória de ofício é a medida principal para sanar dúvidas do julgador em seu percurso até a verdade. Mas a prova de ofício é, também, um caminho estreito, a ser trilhado somente quando não implica em violação das normas processuais. Já a via do ônus da prova consiste em regra residual, mas é ampla e segura o bastante para a prolação de uma decisão justa e apta a encerrar a lide. Por ambas as possibilidades, o julgador construirá a verdade sem abalos à segurança jurídica, dando cumprimento à recomendação aposta no item 7.4.

Como visto no tópico 3.1.1. o ônus da prova é, em verdade, um dever para a Fazenda e, regra geral, uma faculdade para o contribuinte. Mas, nos casos em que a lide será apreciada em juízo de verossimilhança – vale dizer, quando não couber a produção de prova de ofício – a incumbência de provar se revela um efetivo ônus para o contribuinte, vez que colherá resultado indesejado se bem não produzir as provas que socorrem seus interesses.

Nas situações práticas apresentadas no capítulo anterior e neste comentadas, o que se observa é que o julgamento feito como revisão de ofício só detecta uma possibilidade para sanar a dúvida de fato do julgador: a prova de ofício. Atua, o julgador revisionista, como se fosse essa uma medida passível de adoção indiscriminada. Tal agir, ignora as limitações subjetivas da dinâmica da prova no contencioso tributário:

Ao tratarmos do limite subjetivo, haveremos de analisar tanto os sujeitos competentes para a produção do enunciado probatório (emissores), quanto o julgador *lato sensu* (destinatário da mensagem), entendido como sendo a pessoa habilitada para decidir sobre o caso concreto, em esfera administrativa ou judicial. [...]

Assim, no sistema comunicacional às partes compete (i) afirmar os fatos; (ii) confirmá-los fazendo uso da linguagem das provas; e (iii) refutar aqueles alegados pela parte contrária. Já ao julgador compete dirimir a controvérsia, mediante interpretação dos fatos alegados e das provas que lhe dão suporte, para, finalmente, aplicar o direito ao caso concreto. [...] (FERRAGUT, 2016, p. 69-70)

É preciso reconhecer que o juízo feito a partir das provas produzidas pelas partes permite a extração da verdade lógica, sem o apego às razões de ordem instrumental que tanto vinculam as autoridades julgadoras que ainda interpretam o princípio da verdade material como um poder pleno para “combater” a verdade formal. Atuam como se tal dicotomia entre verdades ainda fizesse algum sentido nos tempos atuais e, sem perceber, priorizam as informações que pesquisam – no mais das vezes, sob aparato tecnológico – em detrimento daquelas surgidas da dinâmica comunicacional do processo.

Nesse sentido, valioso o ensinamento de Luiz Sérgio Fernandes de Souza (2019, p. 121):

O pensamento jurídico da segunda metade do século XX, compartilhando o caminho trilhado pela Filosofia Analítica, deixou-se influenciar pelo paradigma da razão prática. Não se trata apenas de denunciar a razão instrumental, as consequências trágicas da cibernética, mas também de voltar os olhos para uma nova racionalidade, construída por aqueles que participam do processo de comunicação.

É nesse contexto – de dúvida remanescente sobre questão de fato em que não caiba a prova de ofício – que se aplica o desempenho das partes diante do ônus da prova como regra residual de decisão. (ENGISCH, 2008, p. 102)

Em sua acepção objetiva, o ônus da prova não importa para o julgamento. Afinal, pouco importando quem realizou o esforço probatório, valerão os fatos jurídicos demonstrados, segundo a convicção do julgador. Mas o sentido subjetivo do ônus da prova deduz uma relação direta entre a atividade probatória da parte e os resultados por ela alcançados na lide posta em julgamento.

É essa vertente subjetiva do ônus da prova que é ignorada no julgamento como revisão de ofício, mas que deveria ser considerada em conjunto com o significado objetivo. Do contrário, o julgador estará desprezando parcela substancial do sistema processual no que tange ao ônus probatório. Pertinente a fala de Rita Lynce de Faria (2001, p. 11) sobre essa questão:

Por um lado, mesmo na situação em que esteja perante um processo em que o ônus da prova se manifeste como meramente objetivo será necessário recorrer *in limine* – isto é, no momento da sentença – ao ônus da prova subjetivo para saber quem teria tido de efectuar a prova, uma vez que esta não foi feita.

Por outro lado, é natural que a parte sobre a qual impende o ônus da prova, não obstante tratar-se de um ônus objetivo, se sinta compelida a carrear para o processo as provas dos factos que a beneficiam, uma vez que é ela quem sofre as consequências da falta de prova destes factos. O mesmo sucede com o réu que, na dúvida sobre se o autor conseguirá ou não provar os factos constitutivos de seu pedido, procurará imediatamente pô-los em dúvida, bem como provar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos de um eventual direito do autor.

Nesse contexto, é importante perceber que o processo de convencimento do julgador passa por, diante do direito material aplicável ao caso, compreender quais são os fatos passíveis de demonstração e quais aqueles de improvável ou impossível esclarecimento. Decidir é percorrer um caminho de descobertas, o que só é exequível quando se tem em mente qual é o objeto a ser descoberto, e, sobretudo, quando se tem clareza da extensão em que essa descoberta pode ser feita. O convencimento se perfaz até onde se abrem as oportunidades e as possibilidades de conhecimento. (MARINONI; ARENHART, 2011, p. 84-86)

A instrução probatória não se dá a qualquer tempo, mas deve ser efetuada, pela Fazenda, em conjunto com a lavratura do ato administrativo que contém a exigência fiscal, e, pelo sujeito passivo, no momento da apresentação do recurso que inaugura a lide, excetuadas as situações especificamente relacionadas no regramento do processo administrativo tributário. Eventual prova apresentada a destempo pelo sujeito passivo deve ser acompanhada de petição que demonstre a justa causa para o retardo na apresentação de prova.¹⁵⁵

Dentre as situações autorizadoras da posterior juntada de provas pelo contribuinte, somente uma é conhecida desde o momento de apresentação do recurso: a impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior – situação definida pelo parágrafo único do artigo 393 do Código Civil¹⁵⁶ como efeito que “não era possível evitar ou impedir” e que incidiu sobre “fato necessário”.

As demais situações autorizadoras da prova retardada – direito ou fato superveniente (este, por força do artigo 493 do CPC¹⁵⁷, entendido como “fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito” que surja após a interposição do recurso) ou contraposição de elementos ou fundamentos posteriormente trazidos aos autos – só se revelam após a interposição da peça de defesa.¹⁵⁸

¹⁵⁵ Decreto nº 70.235/72, art. 16, § 5º.

¹⁵⁶ Lei nº 10.406/02: “Art. 393. [...] Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.”

¹⁵⁷ Lei nº 13.105/15: “Art. 493. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a decisão. [...]”.

¹⁵⁸ Por isso, acreditando o contribuinte estar diante de efetivo impedimento para produzir determinada prova, deve, já no recurso que por esta deveria ser acompanhado, manifestar tal limitação e demonstrar a ocorrência da situação

Assim, a admissão da prova em momento posterior à impugnação ou à manifestação de inconformidade só cabe nas hipóteses elencadas no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, desde que tomadas à luz das disposições do artigo 393 do CC ou do artigo 493 do CPC. Assim procedendo, o julgador não terá afastado a preclusão temporal para a instrução probatória da defesa, uma vez que tais situações são exceções legais que promovem a regular dilatação do momento processual de apresentação da prova.

Acaso a situação inviabilizadora da apresentação de provas no recurso apresentado à instância inaugural somente desapareça após o julgamento na DRJ, essas provas devem vir aos autos para a análise originária no CARF.¹⁵⁹

Pelo exposto, aparentemente, a admissibilidade de provas em momento posterior ao recurso encontra balizas bem definidas, só logrando vir aos autos se antes impedidas por motivo de força maior ou se consistirem em reação a evento superveniente. A questão, contudo, não é tão simples. A uma, porque há julgadores que defendem a incompatibilidade da norma em comento com as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.¹⁶⁰ A duas, porque também há entendimento no sentido de a vedação à apresentação de provas a qualquer tempo pelo administrado ferir o princípio da verdade material.

O que resulta de tal quadro de ideias é que, na prática, julgadores que entendem que devem realizar revisão de ofício tendem a ser mais condescendentes com as alegações de força maior, e mais tolerantes com a superveniência de fenômenos processuais, aceitando como impossibilidade de apresentação da prova situações que, com mais rigor, seriam qualificadas como meras dificuldades passíveis de superação, e como evento novo aquilo que, em alguma medida, já se conhecia quando da apresentação do recurso.

De outro lado, os julgadores que atuam efetuando controle de legalidade sobre os aspectos recorridos tendem a crivar com mais tenacidade as provas de ocorrência do fortuito, e a questionar o caráter inovador do fato, razão ou direito ditos supervenientes, para avaliar se, de alguma forma, já não compunham a realidade pretérita.

Já nos casos de mudança da causa de pedir ou do pedido, a lide é desfigurada pelo julgamento como revisão de ofício, uma vez que a autoridade julgadora, apegando-se a fatos

de força maior que acarreta a impossibilidade. Isso porque o que não se consegue provar, naquele momento, é o fato desconstitutivo do direito da Fazenda carreado na peça acusatória, e não a ocorrência do fenômeno inescapável. Na hipótese de a força maior decorrer de fato notório, basta provar a notoriedade em questão.

¹⁵⁹ Decreto nº 70.235/72, art. 16, § 6º. Lei nº 13.105/15, art. 1.014.

¹⁶⁰ Embora faleça competência ao julgador administrativo para negar aplicabilidade a norma regularmente inserida no ordenamento jurídico, ainda que por entendê-la inconstitucional ou colidente com princípios de primeira ordem, é fato que o racional jurídico que ataca a validade da preclusão temporal, legalmente estabelecida para a atividade probatória, influencia o pensar do julgador.

fora do diálogo processual, profere decisão sobre o que não foi pedido (ou não fundamentou o pedido) ou contra o que não houve insurgência da parte.

É medida impertinente ao julgamento a reconfiguração dos limites da lide, ante a reelaboração do direito em discussão, ainda que pretensamente fundada na busca da verdade material afeta ao caso, justificativa essa invocada quase que como uma razão de Estado para que o julgador revisionista atue modificando de ofício ou admitindo a modificação da causa de pedir ou do pedido, seja em prol da Fazenda ou do contribuinte.¹⁶¹

Importante notar que tal postura da autoridade julgadora quase sempre se dá tendo a produção de prova de ofício no destino de cada medida imprópria. Ou seja, de fora a parte as situações em que cabível a instrução probatória oficial, os casos em que os processos não são devidamente julgados no estado em que se encontram ocorrem porque, a partir dos autos, ou o julgador vislumbrou motivos para produzir provas, ou consentiu com guinadas processuais intempestivas da parte e, fruto das quais, lhe caberá completar de ofício o conjunto probatório.

A segurança jurídica em sua vertente positiva, ou seja, afeta a questões processuais, impõe o direito de ambas as partes no processo administrativo tributário poderem confiar que a decisão que lhes afetará não irá ultrapassar os limites por elas propostos em suas manifestações primárias. Não se submete uma questão a juízo de outrem para ser surpreendido com ineditismos de fato ou de direito. O ato decisório deve guardar correlação com o debate processual, conforme a seguinte manifestação doutrinária:

Ultrapassada a fase instrutória, chega o momento de o julgador se manifestar, proferindo decisão. Esta consiste em norma individual e concreta que relata, no antecedente, o fato jurídico em sentido estrito constituído a partir das provas carreadas aos autos [...], prescrevendo, no consequente, a correspondente relação jurídica, em que se confere a uma das partes determinada obrigação relativamente à parte adversa, a quem é atribuído o direito subjetivo. A norma assim veiculada deve vir acompanhada de fundamentação, abrangendo a valoração das provas colacionadas pelas partes, esclarecendo o julgador as razões que o levaram àquela conclusão. (TOMÉ, 2016, p. 303)

¹⁶¹ Como visto, esse tipo de modificação ocorre com acentuada frequência nos processos de não reconhecimento de direito creditório, quase sempre empregados em compensações cujas negativas de homologação foram lavradas em despachos decisórios eletrônicos. Nesse contexto, Ana Clarissa Araújo (2016, p. 18) reprovava a aclamação indiscriminada do princípio da verdade material:

“Em síntese, os conflitos que podem aflorar na pragmática das compensações são inesgotáveis, decorrência natural da sua estrutura procedimental, marcada, sobretudo, pela falta de adequado aparelhamento da máquina administrativa para fazer frente à multiplicidade infundável de declarações de compensação, muitas vezes veículos vazios de conteúdo, e pela esmagadora quantidade de deveres instrumentais que compete aos contribuintes.

E esse contexto favorece a invocação e a aplicação do Princípio da Verdade Material, como panaceia para todos os problemas que surgem no contencioso administrativo, muitas vezes, concebido como se o processo administrativo prescindisse de forma.

O direito é forma, é sistema que se diferencia da realidade social, estabelecendo os modos próprios de filtragem dos dados do ambiente, que devem ser observados pelos seus aplicadores.”

Ora, fatos novos para a autoridade julgadora, mas não para as partes (fatos da lide não autuados), representam alteração na causa de pedir. Em situações como essa, o julgador não é obrigado a ignorar os fatos (p.e. novas informações declaradas), justamente porque podem estar nelas a expressão da verdade. Mas não pode ser sua a manifestação inaugural – e menos ainda a iniciativa probatória – acerca da novidade trazida pela parte ou pelo julgador descoberta.

É imperioso que, para o pleno exercício do contraditório, as partes tenham, previamente, a oportunidade de se manifestar sobre tais fatos antes não autuados e, relativamente a eles, possam produzir provas. Nesse sentido apontam as regras processuais insertas nos artigos 329, *caput* e inciso II, 493, parágrafo único, e 933, todos do CPC¹⁶².

O que se dá nos casos em que o julgador se põe a, abundantemente, produzir prova de ofício, é a indevida substituição da posição da parte – e neste ponto pouco importa se a fala da autoridade fiscal foi delegada a um algoritmo computacional, ou se a o contribuinte renunciou à possibilidade de contar com uma defesa técnica.

As situações em que o julgador revisionista culmina, por lapso, extrapolando ou desvirtuando a busca da verdade, revelam nada mais do que ser o perquirir da verdade material a finalidade imediata, sendo a mediata a concretização de justiça material, já que a realidade pode estar mais bem representada pela lógica construída pela teia dos fatos passíveis de demonstração do que pela materialidade inequívoca do direito. Assim, é indubitoso afirmar que o julgamento trilha melhor caminho quando conduzido sob a forma de controle de legalidade estrito.

Em sede de julgamento, o que se busca é a identidade entre o ocorrido e o afirmado pelas partes, o que sempre deve ser feito com respeito às possibilidades de conhecimento legalmente postas. Definitivamente, não foi isso que se viu nos casos que ilustraram o julgamento como revisão de ofício. Em todos eles, a autoridade julgadora agiu sob a intenção de obtenção da verdade material, mas, efetivamente, passou longe de promover a justiça material, senão por apenas ter escolhido as provas que produziu em detrimento das demais.

Ademais, imaginar que o julgador – que, ao contrário das partes, não vivenciou os fatos passados e que ora lhe são apresentados por elas – poderá exercer cognição além daquela

¹⁶² Lei nº 13.105/15: “Art. 329. O autor poderá: [...] II - até o saneamento do processo, aditar ou alterar o pedido e a causa de pedir, com consentimento do réu, assegurado o contraditório mediante a possibilidade de manifestação deste no prazo mínimo de 15 (quinze) dias, facultado o requerimento de prova suplementar. [...] Art. 493. [...] Parágrafo único. Se constatar de ofício o fato novo, o juiz ouvirá as partes sobre ele antes de decidir. [...] Art. 933. Se o relator constatar a ocorrência de fato superveniente à decisão recorrida ou a existência de questão apreciável de ofício ainda não examinada que devam ser considerados no julgamento do recurso, intimará as partes para que se manifestem no prazo de 5 (cinco) dias. [...]”.

possível pela via da racionalidade lógica, revela uma pretensão veritativa pueril, que nem mesmo considera as percepções parciais de qualquer sujeito cognoscente.

A consciência de a verdade plena ser, em essência, inatingível, deve bastar para que o julgador parta da premissa de que nada deve ser tomado como absolutamente verdadeiro. Isso, contudo, não significa que a decisão produzida num processo seja algo dissociado da realidade. Ao contrário, estará mais próxima da verdade concretamente passível de ser conhecida quanto maior for a observância à legalidade processual.

Ao julgador é apresentado, pelas partes, aquilo que elas entendem oportuno e necessário que ele conheça. Essa apresentação se dá pela argumentação demonstrada, ou seja, pelo conjunto fato, fundamento jurídico e prova. O cotejo entre as realidades apresentadas pelas partes se faz com espreque no conjunto probatório afeto ao caso, pontualmente passível de complementação pela autoridade julgadora, como se faz no julgamento conduzido como controle de legalidade estrito.

7 RECOMENDAÇÕES AOS SUJEITOS PROCESSUAIS

Contextualizada, nos primeiros capítulos, a prática jurídica pesquisada – gestão da prova no processo administrativo tributário – e efetuada a análise crítica (capítulo 6) das situações e que ilustram tal prática (capítulo 5), foi possível apontar a linha de julgamento mais indicada para essa espécie processual, tomando como base o referencial teórico-normativo afeto ao direito processual probatório.

Assim, parece cabível, neste ponto, apresentar algumas conclusões propositivas, sob o formato de recomendações aos sujeitos processuais, de sorte a viabilizar a atividade de julgamento administrativo nos moldes da linha apontada como a mais adequada. São, por isso, observações majoritariamente destinadas ao julgador, porém úteis ao conhecimento das partes, sobretudo as anotadas no tópico 7.5, mais direcionadas aos litigantes.

Trata-se de orientações que, sem descuidar do necessário rigor jurídico inerente ao direito probatório, indicam posicionamentos de ordem prática, inclusive, mas não apenas, relacionando as situações em que se revela cabível a produção de provas de ofício, ponto central da dissonância entre as duas linhas pesquisadas.

7.1 RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE UMA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA

Como já oportunamente mencionado, a Constituição Federal declarou explicitamente a existência de uma jurisdição administrativa, desempenhada por órgãos de julgamento do poder público não exercentes da função típica do Poder Judiciário. Naturalmente, inserto neste meio está o processo administrativo tributário, como não deixa dúvidas Cais (2009, p. 209):

Assim, muito embora vários estudiosos tracem distinções quanto à abrangência da expressão processo tributário, limitando-o para designar feitos em curso perante o Poder Judiciário, da Constituição Federal e das normas que regulam a discussão de temas tributários em esfera administrativa, resulta como adequado o termo processo administrativo.

O Decreto Federal 70.235/72 confirma esse entendimento nos arts. 7º e 14 quando versa sobre procedimento fiscal, ou seja, sobre atos que darão início ao processo que poderá ser instaurado mediante a impugnação da exigência tributária perante a instância administrativa, conforme regula nos arts. 14 e ss.

É preciso que o julgador administrativo receba tal mister em sua plenitude, afinal, como bem pontua Josué Mastrodi Neto (2005, p. 69), essa jurisdição, constitucionalmente assegurada, configura verdadeira garantia fundamental ao administrado:

Por meio do estudo da Jurisdição Constitucional, o Processo se apresenta, mais do que nunca, como verdadeira garantia material dos direitos civis, políticos e sociais de cada indivíduo e, desse modo, por mais paradoxal que possa parecer, apresenta-se como um direito substantivo (garantia como direito) e como direito

fundamental (direito a essa garantia) das pessoas, haja vista ser por ele – e por mais nenhum outro meio – que os demais direitos fundamentais têm a garantia de que podem ser exercidos.

O contribuinte tem direito a combater a exigência tributária de ofício constituída contra si. O meio jurídico para tanto é o processo – não por acaso, o texto constitucional alude a “litigantes, em processo judicial ou administrativo” –, do qual se espera emergja a norma secundária¹⁶³ para a lide apresentada ao órgão julgador. Por isso, não pode o Estado-juiz ser provocado a pacificar um conflito pela via processual e entregar prestação estatal diferente da jurisdicional.

Reconhecendo a garantia constitucional em que consiste a jurisdição, Dalla Pria (2015, p. 33-35) bem afirmou o direito do administrado ao processo:

Fundado nos incisos LIV e LV do art. 5º da CF, o fenômeno processo persegue o propósito de legitimar, democraticamente, a produção normativa. No âmbito jurisdicional, materializa-se como relação jurídica triádica, instrumentalizadora do exercício dos direitos de ação e defesa, tendente à produção de norma individual e concreta que coloque fim à conflituosidade havida no seio das relações jurídico-substanciais. [...]

Assim, enquanto o autor, por meio do processo, busca a constituição e um afirmado direito de ação (tutela de mérito) que traria consigo um outro direito (à uma prestação material), diretamente conflitante com os interesses do réu, este, por sua vez, usando o mesmo instrumento (processo), no exercício do seu direito à ampla defesa, tentará resguardá-los (os interesses), tentando: a) desconstituir o direito do autor do processo; b) alegando a inexistência do afirmado direito do autor; ou c) obstando a pretensão material do autor, pleiteando a improcedência do pedido.

Em contraposição ao direito ao processo, cujos titulares são autor e réu, está o dever de processo, i. e, dever de, segundo os princípios e normas processuais, oferecer às partes a chance de construir fatos jurídicos e alegar direitos que preservem seus interesses. O titular deste dever, naturalmente, é o Estado-juiz, que terá como missão aplicar as normas de direito positivo, preservando a natureza equânime da participação das partes na constituição dos fatos jurídicos que servirão de suporte para a constituição da tutela jurisdicional.

¹⁶³ Vale o breve ensinamento de Rodrigo Dalla Pria (2015, p. 5), sobre a natureza dual da norma:

“Sabemos, de antemão, que norma jurídica é estrutura hipotético-condicional composta de antecedente (delineamento de um determinado fato), denominado hipótese, cuja efetiva ocorrência dará ensejo a uma consequência, que, invariavelmente, será uma relação jurídica que vinculará dois ou mais sujeitos-de-direito, situados em polos opostos.

Esta estrutura possui natureza dual, podendo ser desmembrada em duas outras: a norma jurídica primária, que prevê o nascimento de uma relação jurídica de direito material, prescritiva de direitos e deveres entre os sujeitos que a integram; e a norma jurídica secundária, que surge do descumprimento da relação jurídica de direito material, sendo esta sua hipótese, dando oportunidade ao nascimento de outra relação jurídica, agora de natureza processual, cuja finalidade é dar cabo da conflituosidade verificada no âmbito substancial.

Nas palavras de Lourival Vilanova, norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativas) e norma secundária (oriunda de norma de direito processual objetivo) compõem a bimembridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte substantivo.”

A partir dessa lição, fica claro que ao direito do contribuinte ao processo administrativo tributário corresponde o dever de o julgador administrativo conduzir a relação processual em conformidade com os princípios – insertos nas diretrizes constitucionais já apresentadas nesse texto – e com as normas disciplinadoras dessa espécie de relação jurídica.

Conectando-se ao posicionamento doutrinário exposto acima, o artigo 13 do Código de Processo Civil¹⁶⁴ afirma que a função jurisdicional deve ser exercida a partir de normas processuais. Isso afasta qualquer possibilidade de compreensão da atuação do julgador no processo administrativo tributário como atividade de administração do crédito tributário – fiscalização/auditoria ou cobrança/arrecadação. Antes, é evidente o dever de atuação judicante, sendo uma questão secundária o fato de ser desenvolvida na esfera administrativa. Nesse sentido, lecionam Conrado e Dalla Pria (2016, p. 254-256):

Superando antigo impasse (estabelecido principalmente no ambiente doutrinário), o Código de Processo Civil de 2015 parece ter definido como efetivamente jurisdicional a atividade desempenhada pelos órgãos administrativos de julgamento, nesse conceito inseridos, por óbvio, os que integram o contencioso administrativo tributário.

[...], o novo Código estipula regras pertinentes à “aplicação das normas processuais”, fazendo um interessante *link*: no art. 13 assevera que a “jurisdição” (civil)¹⁶⁵ é regida pelas normas processuais; no art. 15 prescreve, por outro lado, que na ausência de normas (processuais) reguladoras do processo administrativo (além do eleitoral e do trabalhista), suas disposições (a do Código) devem ser aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Vale dizer: reconhecendo, primeiro, que “jurisdição” é atividade que se exerce a partir de “normas processuais”, e, segundo, que o processo administrativo é instrumento regido por normas desse timbre, o Código acaba por vincular os dois conceitos, o de “jurisdição” e o de “processo administrativo”, autorizando, por conseguinte, a conclusão: a segunda figura (a do processo administrativo) é expressão da primeira (jurisdição).

Dando a devida importância ao tema, os autores prosseguem afirmando a natureza jurídica jurisdicional do processo administrativo tributário:

Usando outro vocabulário: os órgãos de julgamento integrantes do contencioso administrativo tributário exercem, no desempenho de suas funções, atividade jurisdicional, e não propriamente administrativa; longe de construir (ou reconstruírem) o crédito tributário administrativamente debatido, eles examinam a pretensão deduzida no instrumento de provocação que os impulsiona a agir (no mais das vezes, produzido pelo contribuinte). [...]

Como o judicial, o processo administrativo pode e deve ser visto como instrumento de jurisdição, portanto. [...]

¹⁶⁴ Lei nº 13.105/15: “Art. 13. A jurisdição civil será regida pelas normas processuais brasileiras, ressalvadas as disposições específicas previstas em tratados, convenções ou acordos internacionais de que o Brasil seja parte.”.

¹⁶⁵ Assim entendida, por exclusão, a de conteúdo não penal.

Possível dizer – e assim parece que ficou muito claro com o Código de Processo Civil de 2015 – que, a despeito da pluralidade de órgãos exercentes de jurisdição (algo típico dos regimes em que voga a noção de interpenetrabilidade das funções estatais), não é dado a distinguir, ontologicamente, a função por cada qual exercida. Não é menos jurisdicional a atividade do CARF, por exemplo, só porque sua posição orgânica não nos leva ao Poder Judiciário; por isso é que, no exercício de sua “jurisdição”, deve esse órgão servir-se. E assim todos os outros, das regras processuais apostas no Código de Processo Civil de 2015, fazendo-o supletiva e subsidiariamente.

Desta feita, o Código de Processo Civil promove a positivação daquilo que a nomenclatura da espécie processual em comento já anuncia. Acaso, diversamente, preponderasse a função administrativa sobre a jurisdicional, talvez fossem denominações mais apropriadas “administração de tributo por processo” ou “tributação processual”, e não “processo administrativo tributário”.

Ademais, tanto não há atividade administrativo-arrecadatória no contencioso extrajudicial, quanto não há falar em constituição do crédito tributário ao longo do processo. Se assim fosse, nem sequer haveria uma pretensão fazendária delimitada contra a qual o contribuinte pudesse se insurgir, fazendo ausente o objeto do processo a ser julgado. Daí, no trecho acima, os autores terem lecionado que “os órgãos de julgamento integrantes do contencioso administrativo [...] longe de construir [...] o crédito tributário administrativamente debatido, eles examinam a pretensão deduzida”.

O crédito tributário é constituído pelo lançamento, ao cabo do procedimento fiscal.¹⁶⁶ Trata-se do ato pelo qual se declara a existência de uma relação jurídica material, entre o Fisco e o contribuinte, e se constitui o tributo objeto dessa relação. É possível que o sujeito passivo não se conforme com o tributo lançado e o impugne, instaurando o contencioso na esfera administrativa em que se discutirá o crédito tributário constituído.¹⁶⁷

Acaso a decisão final administrativa seja em favor do contribuinte, a relação jurídica nascida com o lançamento é tornada inexistente, com a consequente desconstituição do respectivo crédito tributário. Ambos os efeitos são carreados pela declaração de improcedência do lançamento. Sendo julgado procedente o lançamento, naturalmente, seus efeitos remanescem.

Neste ponto, relevante a manifestação de Paulo Carvalho (1999, p. 236-237):

¹⁶⁶ Como já consignado no tópico “Ônus da Prova”, o sentido de “lançamento” adotado neste texto é o de ato administrativo que constitui o lançamento.

¹⁶⁷ Em sentido contrário: “Em senda administrativa, o contencioso tributário constitui uma continuação, ou a antecipação, ou, ainda, a reabertura do processo de lançamento, no sentido de que essa discussão é dotada da mesma natureza do processo de lançamento, que fica suspenso até a sua decisão final, a qual constituirá o lançamento definitivo.” (CAIS, 2009, p. 214)

Pensando assim, a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos.

Até porque, se pensarmos bem, que haveria anteriormente à edição dessas normas individuais e concretas? De quem exigiria o Estado-Administração o cumprimento da dívida tributária? Qual seria o montante do débito? Por que motivo haveria a cobrança? E em que condições o devedor poderia implementar sua “obrigação”? É sumamente curioso verificar que absolutamente nenhuma dessas perguntas encontrará resposta adequada, que não seja esta: tudo dependerá da norma individual e concreta, seja ela praticada pelo Poder Público (lançamento), seja realizada pelo particular. Demais disso, em harmonia com os pressupostos fixados neste trabalho, as realidades jurídicas se manifestam, exclusivamente, em linguagem, mais propriamente, na linguagem prescrita pelo sistema do direito positivo.

Às ponderações doutrinárias transcritas acima cabe acrescentar que, estivesse o crédito tributário em fase de constituição durante o contencioso, (i) seria cabível, em sede de julgamento, o agravamento da exigência lançada, (ii) seria vedada a participação de julgadores não auditores¹⁶⁸, como acontece na segunda instância, em que presentes conselheiros representantes dos contribuintes, e (iii) o termo final para o prazo decadencial seria a data da ciência da decisão definitiva e não do documento em que lavrado o lançamento¹⁶⁹.

Portanto, nada mais anacrônico que a afirmação segundo a qual o crédito tributário lançado de ofício permanece em procedimento de constituição ao longo do processo administrativo, entendimento encampado pelos adeptos da linha de julgamento revisionista. Amparam-se, comumente, na leitura acrítica do artigo 174 do Código Tributário Nacional¹⁷⁰, realizando interpretação literal do dispositivo, como se o significado denotativo das palavras tivesse maior relevo que o objeto interpretado.¹⁷¹

¹⁶⁸ Lei nº 5.172/66, art. 142. Lei nº 10.593/02, art. 6º, I “a”. Decreto nº 9.580/18, art. 898.

¹⁶⁹ STJ, súmula nº 622: “A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.”

¹⁷⁰ Lei nº 5.172/66: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

¹⁷¹ Vale, neste ponto, a lição de Rodrigo Dalla Pria (2015, p. 6):

“Por fim, ressalte-se que, as normas jurídicas, na condição de entidades pertencentes ao universo lógico, são construídas por meio de atividade cognitiva do operador do direito. Este, ao debruçar-se sobre os textos de direito positivo, veiculados em leis, decretos, sentenças e regulamentos, em processo intelectual de abstração lógica, extrai os conteúdos normativos representados por aquela estrutura hipotético-condicional inicialmente descrita.

Não há que se confundir, portanto, os enunciados jurídico-prescritivos constantes dos textos de direito positivo, com o produto do processo interpretativo a que estes são submetidos pelo sujeito cognoscente, i. é, a norma jurídica.”

Com efeito, o processo administrativo se desenvolve sob o manto de uma jurisdição, tanto quanto o processo judicial. Não há, contudo, sobreposição de funções estatais:¹⁷² as diferenças dizem respeito, relativamente à esfera administrativa, ao menor grau de formalidade – com o fito de maximizar o acesso dos interessados – e ao maior grau de vinculação à lei – circunscrevendo o convencimento do julgador à atividade de controle de legalidade.

Restando patente que a função jurisdicional se desenvolve por meio de um processo, ao passo que a função administrativa tem como veículo o procedimento, não é adequado que o julgador se valha de expedientes procedimentais de administração tributária para resolver sobre pedido formulado em sede processual. Tal inclinação é um convite ao revolvimento de aspectos afetos ao procedimento fiscal não impugnados, o que não se deve fazer, indiferentemente de o resultado de tal medida operar em proveito da Fazenda ou do contribuinte.

O interesse pela verdade material não se presta como fundamento para a ressuscitação da atividade procedimental em sede processual. Seja porque a verdade apurável no processo é a verdade lógica – aspectos materiais são atributos do direito substantivo, não do direito adjetivo –, seja porque o reconhecimento do fenômeno preclusivo é providência ínsita ao desenvolvimento do processo.

Deve-se distinguir a aplicação do direito administrativo tributário – pelo qual se pautam os procedimentos fiscais, inclusive as respectivas revisões de ofício – do uso do direito processual tributário – com emprego do qual se põe fim à lide carreada aos autos. Por isso, assinala a doutrina que “[...] o lançamento é um ato, espécie do gênero ato administrativo; segue as normas e critérios do Direito Administrativo e também os rigores próprios da atividade tributária”. (DABUL, 2018, p. 100)

Nesse mesmo sentido frisam Conrado e Dalla Pria (2016, p. 257):

Por isso nossa ênfase: norma de “processo administrativo” nada tem com norma de “procedimento administrativo”. Para que se aplique uma ou outra das técnicas mencionadas pelo art. 15 do CPC/2015 (supletividade ou subsidiariedade), é preciso especular sobre a existência (ou não) daquelas (normas de processo), e não dessas (as de procedimento).

Para que fique bem clara essa distinção, lembremos que as normas que integram o plano “procedimental” corporificam o que se chamaria de “direito administrativo tributário”; prescrevem as condições sob as quais o ato administrativo de lançamento pode/deve ser produzido, os pressupostos para a revisão de ofício do crédito tributário, os requisitos para o estabelecimento de regimes especiais etc. Já as “processuais”, constituem o que chamaríamos de

¹⁷² Discordando sobre a inexistência de duplicação de esforços estatais, assevera James Marins (2019, p. 32): “Por falta de regime jurídico adequado, porém, quase não há aproveitamento do Processo Administrativo no plano judicial, sobrepondo-se a “jurisdição administrativa” à jurisdição propriamente dita que é a judicial, causando evidente desgaste no aparelho estatal administrativo e judicial, com aumento de custos e desperdício de tempo.”

“direito processual tributário”, orientando o exercício da função estatal tendente a compor conflito; prescrevem, em suma, sob quais condições os atos decisórios serão emitidos – sempre respeitadas, de todo modo as (superiores) diretrizes do “devido processo legal”.

A atividade jurisdicional não se estabelece conforme o posicionamento sistêmico do órgão julgador, tampouco pelo cargo ocupado pela autoridade julgadora, mas pela função judicante a ela conferida.

Assim, não é porque o julgamento se desenvolve no âmbito do Poder Executivo, conduzido predominantemente por auditores fiscais, que a natureza processual da relação jurídica posta à análise deve adquirir contornos anômalos, para dar lugar a procedimentos fiscais afetos às funções típicas do órgão e do cargo. Tampouco, pelos mesmos motivos, deve-se negar concretude a institutos processuais apenas em razão de o processo se desenvolver na esfera administrativa.¹⁷³

Deve preponderar a função ontologicamente exercida, e não o local ou o sujeito que a exerce. Quanto a estes, bastam que estejam legalmente investidos da jurisdição.

A rígida separação dos poderes do Estado é mecanismo em declínio, tendente à gradual superação, para dar lugar a arranjos institucionais que garantam a consecução dos desígnios constitucionais com maior eficiência e ênfase no valor justiça em suas duas vertentes, material e formal. Portanto, apoiar-se em divisões orgânicas para criar particularidades processuais, na esfera administrativa, não estabelecidas pelo legislador, é trilhar curvas sobre uma trajetória reta.

7.2 ATUAÇÃO IMPARCIAL E NOS LIMITES DA LIDE

À autoridade julgadora incumbe promover alterações de mérito no lançamento unicamente por suas decisões.¹⁷⁴ Fora disso, atuará com inobservância da imparcialidade que a consecução da justiça processual requer, ainda que sua intenção seja a obtenção de pretensa verdade que, supostamente, faria justiça material.

A parcialidade do julgador, pouco importa se absolutamente involuntária, desequilibra o contraditório e, por decorrência, fere o devido processo legal. Na prática, as situações em que

¹⁷³ É verdade, por exemplo, que, modo geral, a prova testemunhal tem muito pouco a demonstrar em matéria tributária. Mas negar o pleito da parte por produção dessa espécie probatória ao fundamento – muito comumente empregado, sobretudo por DRJ – de que a testemunha não teria o compromisso da verdade perante o julgador administrativo, como tem perante órgão julgador do Poder Judiciário, é declaração que, ao mesmo tempo em que apequena a jurisdição administrativa, revela desconhecimento sobre o teor do tipo penal falso testemunho (Decreto-lei nº 2.848/40, art. 342).

¹⁷⁴ Lei nº 5.172/66, art. 145, I e II.

falta imparcialidade ao julgador administrativo ocorrem em razão da busca desenfreada pela apuração da verdade, que o catapulta para o mesmo bordo da parte cujo direito, numa avaliação inicial daquele, tem risco de perecimento por inépcia probatória.

A posição híbrida ocupada pela Administração no processo administrativo tributário – parte e, simultaneamente, órgão julgador – impõe a ressignificação do princípio do devido processo legal. Nesse contexto, a imparcialidade deve ser um vetor de estrita observância, para garantir que a Fazenda como parte seja colocada em posição substancialmente igual ao contribuinte, o que se faz pela implementação de duas cautelas: (i) nítida marcação das funções fiscalização e julgamento; e (ii) contida iniciativa probatória de ofício.

Sobre a observância da distinção entre as funções de fiscalização e julgamento já se falou na primeira recomendação deste capítulo. Já acerca da necessária cautela do julgador quanto à instrução probatória por ele próprio promovida, importa observar que se trata de cuidado que minimiza as chances de a atuação jurisdicional menos aclarar os fatos e mais desequilibrar o contraditório. Não se recomenda a pesquisa irrestrita de informações, pelo que se assinala que, definitivamente, o julgamento não é uma revisão de ofício do procedimento fiscal.¹⁷⁵

Ademais, a persistência de dúvida razoável após o detido exame das provas validamente apresentada pelas partes, deve – tal qual ocorre no processo penal, em que parte considerável das causas também encontra o Estado em função híbrida – conduzir a resolução do mérito em favor do réu.¹⁷⁶

Ao decidir, a convicção do julgador deve se formar na perspectiva das possibilidades que lhe são dadas para conhecer os fatos que delimitam a lide. Conduta sintomática de revisão de ofício operada no curso do julgamento é quando a autoridade julgadora, para a formação de sua convicção, precisa percorrer um uniforme e pré-determinado roteiro de pesquisa de dados, como se os autos em análise não particularizassem o caso concreto.

¹⁷⁵ “IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. REVISÃO DE OFÍCIO DE LANÇAMENTO INDEFIRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO PREVISTO NA LEI Nº 9.784/1999. INAPLICABILIDADE. A revisão de ofício não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco a ela se aplica a possibilidade de qualquer recurso, uma vez que, ainda que possa ser originada de uma provocação do contribuinte, é procedimento unilateral da Administração, e não um processo para solução de litígios.” (Despacho Decisório nº 15 – SRRF03/Disit)

¹⁷⁶ “IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS APURADAS COM BASE NO FLUXO FINANCEIRO. A tributação por omissão de receitas, a partir da reconstituição do fluxo financeiro, deve estar respaldada em provas suficientes para caracterizar, sem deixar margem a dúvida, que os dados apurados pela fiscalização representam a real posição da empresa quanto às suas disponibilidades no início e no fim do período de apuração, bem assim quanto aos desembolsos efetuados. [...] Lançamento Improcedente.” (DRJ/Recife/PE. Decisão nº 11-1.008. Julgado em 14/09/1999)

Tal forma de agir nada mais é do que a transposição de metodologias de auditoria, portanto de procedimento administrativo, para o universo processual. Afinal, se é possível – e até mesmo desejável – que haja automação das rotinas de cálculo efetuadas numa ação fiscal, igual proclamação não se pode fazer relativamente ao processo decisório, função que reclama o intelecto humano a direcionar a obtenção da verdade lógica no caso concreto.

Pertinente, pois, a fala de Alaôr Café Alves (2003, p. 389): “As ações não são nem automáticas ou plenamente determinadas, nem totalmente acidentais. Se fosse tudo automático, absolutamente determinado, a ação seria totalmente abarcável teoricamente, automática, totalmente calculável, absolutamente previsível.”

Em sede de julgamento, a execução de rotinas bem planejadas de investigação – envolvendo consulta a sistemas, cruzamento dos dados consultados e tabulação em planilhas dos resultados obtidos – é, em verdade, um novo procedimento fiscal sobre fatos já auditados, porém com inéditas conclusões não impugnadas. O que impulsiona o julgador revisionista a assim agir é a percepção de a ação fiscal não ter aprofundado suas pesquisas, no mais das vezes porque no todo ou em parte foi procedimento executado eletronicamente.

A identificação do raso racional acusatório, majoritariamente decorrente do emprego de algoritmos computacionais em substituição à inteligência humana, gera inquietação no julgador, seja pela percepção de lacunas na demonstração do direito da Fazenda, seja pela suspeita de serem verídicas as falhas no procedimento fiscal apontadas pela defesa.

Num e noutro caso, aflora o ânimo do revisionista em recalcular os valores e colacionar ao processo todas as fontes dos dados que empregou em seus cálculos. Acredita que, com isso, está apurando a verdade material – ainda que nada possa garantir sobre a acuidade dos dados-fonte¹⁷⁷ –, quando, em verdade, está fazendo um trabalho meramente matemático e totalmente fora das balizas do direito processual. Há orientação doutrinária clara para que não se desnature a relação processual por razões econométricas:

O grande problema é a aplicação desse raciocínio consequencialista econômico puro e simples, sem passar pelo filtro axiológico do Direito – com destaque aos valores de justiça e de liberdade que interagem com o Direito. Este, em resumo, é o objeto das grandes críticas da análise econômica do direito, qual seja, a não consideração da variante moral nos raciocínios econômicos que auxiliam o Direito. (FRANÇA, 2017, p. 126)

Ocorre que a Fazenda, como parte, é livre para pleitear seu direito como melhor entender adequado para o seu mister de atender o interesse público. A Administração Tributária há de

¹⁷⁷ Em regra, dados constantes em declarações eletrônicas transmitidas por contribuintes e não confrontadas com a escrituração contábil-fiscal.

ter suas razões operacionais para optar por tratar eletronicamente determinada parcela de seus feitos fiscais.¹⁷⁸ Se, fruto de tal escolha, resultam fora da lide fatos reputados pelo julgador como relevantes ao conhecimento da verdade, não cabe a ele operar a elevação da densidade do debate jurídico, como se estivesse diante de parte juridicamente hipossuficiente. Neste ponto, oportuna a lição de Marins (2019, p. 18-19):

Não por outra razão vimos defendendo desde nossa Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte que a compreensão da tributação, enquanto fenômeno socioeconômico de larga abrangência, ainda contém antigos preconceitos que levam à suposta debilidade da Fazenda Pública. Esse axioma da debilidade da Fazenda Pública se firmou quase que acriticamente ao longo do percurso histórico de construção do Direito Tributário. [...]

O antigo dogma da fraqueza do Estado frente ao contribuinte precisa urgentemente ser revisitado, para que esse falso axioma não seja mais utilizado como fundamento. Na jurisprudência antiga, essa tendência foi denominada por Ezio Vanoni de “critério de favorecimento do fisco” e decorria da tradição medieval e da imposição legal – contida nos atos do Imperador – que obrigava os juízes a decidirem favoravelmente aos interesses fazendários.

Seguindo esse raciocínio, não é difícil encontrarmos nos dias atuais acórdãos dos mais diversos Tribunais, inclusive dos Superiores, expressando a noção desprovida de comprovação factual, no sentido de que a Fazenda Pública é evidentemente vulnerável em face do contribuinte, desse modo o sistema processual e os Tribunais que o operam estão obrigados, a todo custo, a corrigir essa vulnerabilidade com o propósito de assegurar a proteção do interesse público que deve sempre prevalecer ao interesse do particular.

Eventuais limitações ou mesmo imperfeições no ato administrativo fiscal que inaugura a contenda devem ser apontadas e, em lícito exercício do direito de defesa, exploradas pelo sujeito passivo. É o que assinala Raquel Machado (2003, p. 81), que, citando Marco Aurélio Greco, assim se pronuncia:

Isso porque o fato meramente alegado, ou cuja ocorrência não é demonstrada, simplesmente não tem o condão de obrigar o contribuinte. Nesses casos, para não se submeter à exigência, em vez de tentar produzir prova muitas vezes de difícil realização, deve o contribuinte, em verdade, demonstrar o vício na formação do ato administrativo. Essa é a lição de Marco Aurélio Greco, ao afirmar que, nesses casos, o ônus do contribuinte:

“Não é de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo. [...]

¹⁷⁸ Bem assinalando as cautelas que a busca inclemente por aumento de produtividade na Administração Tributária pode gerar como sequela para a qualidade jurídica dos atos administrativos lavrados em massa, bem assinalava James Marins (2019, p. 202):

“O formidável volume da atividade econômica privada, marcado pela massificação sem precedentes do consumo de bens e de serviços, impõe novos sistemas de formalização, também em massa [...], mas sem o sacrifício do regime de especial segurança constitucional que se impõe como imperativo jurídico, no Brasil, às atividades tributárias dos entes federativos, seja no âmbito material, formal ou processual.”

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência.”

Tanto o ato administrativo de lançamento deve fundar-se em afirmações sobre fatos devidamente comprovados, que o art. 9º do Decreto n. 70.235/72 reconhece que: [...].

A partir daí, se proficientemente contestada a acusação, o desfecho do caso será indubitavelmente em favor do imputado. Se, no extremo oposto, o recurso interposto for de extração mais baixa que a peça inicial, é preciso reconhecer que o trabalho desenvolvido pela Fazenda, ainda que com expedita superficialidade, foi suficiente para fazer prevalecer suas razões.¹⁷⁹

Ainda que a função jurisdicional, apenas porque conduzida por um órgão administrativo, pudesse fazer concessões para que o julgador atuasse para o aprimoramento do procedimento autuado, é preciso observar que tal possibilidade violaria até mesmo a eficiência constitucionalmente exigida da Administração Pública.

Isso porque, pelo lado da acusação, concentraria a intervenção humana qualificada e apta a suprir as deficiências, em geral eletrônicas, da auditoria em poucas unidades de julgamento, após poupados os esforços manuais de muitas unidades administrativas. Vale dizer, até mesmo sobre o enfoque não jurídico, não faz sentido cogitar a concentração do trabalho manual revisor em, atualmente, uma dezena de Delegacias de Julgamento, feito sobre lançamentos e despachos realizados eletronicamente por mais de uma centena de Unidades de fiscalização.

Já pelo lado da defesa, a hipotética possibilidade de ampla revisão do procedimento fiscal em sede de julgamento autorizaria o contribuinte inconformado a impugnar o ato com alegação genérica, bastando mostrar-se contrariado com o feito fiscal para provocar o integral retrabalho sobre a matéria autuada.

Assim, tomando-se como referência a Fazenda ou o contribuinte, a revisão irrestrita do ato impugnado – com ampla instrução probatória de ofício – transforma o julgamento administrativo em notório gargalo da marcha processual e ajuda a justificar índices de temporalidade dos processos nada alentadores para a sociedade.

Oportuno assinalar que o ânimo revisionista do julgador não nasce apenas do equívoco em entender que o crédito tributário ainda não está plenamente constituído enquanto é discutido em processo administrativo. Também não vem unicamente da indevida opção pela prevalência do aspecto orgânico sobre o ontológico, que leva a autoridade julgadora a pensar que, sendo

¹⁷⁹ STJ, EDcl no REsp nº 91.998/SP.

órgão componente da estrutura fazendária, deve atuar prioritariamente em prol da excelência do resultado da função típica da administração tributária, e não da função jurisdicional atípica.

As razões acima são, de fato, muito presentes na formação do posicionamento revisionista. Mas há um terceiro aspecto a responder pela existência dessa linha de julgamento. É a falsa compreensão de que ao julgador incumbe resolver a lide.

A autoridade julgadora decide sobre o pedido, o que é substancialmente diferente de resolver a lide. Não por acaso, era a lição de José Afonso da Silva (1998, p. 446): “O direito de petição não pode separar-se da obrigação da autoridade de dar a resposta e pronunciar-se sobre o que lhe foi apresentado, já que separado de tal obrigação, carece de verdadeira eficácia.”.

A lide nasce entre as partes e elas a submetem ao julgador no processo, no todo ou em parte, a depender de como o autor a apresenta e como o réu a delimita. A resolução da lide pelo processo é mera consequência da solução do pedido, e, ainda assim, depende da abrangência deste para ser total ou parcialmente resolvida.

A postura processualmente imparcial que ora se recomenda ao julgador não é de implementação factível se ele não aceitar que os limites da lide são dados pelas partes, e não pela autoridade julgadora.

Ao lado da equivocada compreensão sobre ser a missão do julgador resolver a lide – quando, em verdade, o que lhe incumbe é decidir acerca do pedido – está a errada afirmação de ser o objetivo do processo a descoberta da verdade. A finalidade do processo não é essa, mas sim possibilitar às partes demonstrar os fatos por suas próprias versões, formadas por argumentos e provas.

Assim, enquanto as partes – por intermédio do pedido fundamentado por uma e contrarrazoado por outra – delimitam a lide, o julgador administrativo deve prestigiar o contraditório – demonstrando apreço pelas provas produzidas. O respeito aos limites da lide e a promoção de sua estabilidade são deveres inafastáveis da autoridade julgadora, posto que concretizam o devido processo legal. Sem isso, não há falar em justiça processual.

Ultrapassado o momento processual adequado para a instrução probatória pelas partes, o julgador deve passar aos esforços de formação de convicção da verdade sobre o caso, e não de busca da verdade.

Quem constrói a verdade são as partes, vez que foram elas que vivenciaram os fatos, para sua apresentação no processo. A autoridade julgadora, diante do que fora a ela apresentado, deve convencer-se da verdade, o que retira do seu espectro ordinário atividades de buscas e pesquisas.

A prolação de uma decisão materialmente justa não requer um julgador “iluminado” pela verdade, menos ainda por uma verdade que venha aos autos a partir de providências probatórias desse julgador, uma verdade que somente ele é tocado pelo “dom” de resgatar. Nesse sentido, importante a lição a seguir:

O Código de 1973 representou no Brasil uma das últimas manifestações de crença na infalível supremacia do interesse público sobre o interesse particular e na existência do Estado-Providência, paternalista e interventivo.

Esse modelo [...] pregava o abandono do princípio do dispositivo e a outorga ao juiz de amplos poderes de determinar de ofício todas as provas necessárias à formação do seu convencimento, mesmo nas causas que versassem sobre interesses disponíveis. [...]

Essa crença no juiz-super-homem desapareceu por completo. Se é correto que o simples entrechoque dos fatos e provas apresentados pelas partes não assegura a descoberta da verdade, porque cada uma das partes tende a revelar apenas as circunstâncias que lhe são favoráveis, por outro lado, a busca frenética da verdade absoluta pelo juiz, além de comprometer a sua imparcialidade e de cercear a liberdade individual, não garante que o resultado obtido seja melhor do que o que teriam alcançado os próprios interessados.

Ao juiz inerte, como tradicionalmente no *adversarial system*, e ao juiz autoritário e inquisidor, o *Führer* do processo, deve opor-se o juiz democrático, que respeita a liberdade das partes na iniciativa probatória na medida em que elas se presumem encontrar-se na posição ideal para avaliar a relevância e a utilidade de cada prova em relação à sua versão dos fatos. [...] (GRECO L.; NETTO, 2005, p. 101-102).

Ora, ao optar por investigar os fatos, a autoridade julgadora precisa, antes, formular hipóteses que, no mais das vezes, estarão diretamente associadas à posição de uma ou de outra parte. Nesse momento, previamente inclinado a um dos lados estará o julgador e definitivamente maculada estará sua imparcialidade.

Ademais, o julgador ativo, reclamado pelo moderno direito processual, não é o de postura inquisitorial, mas aquele que imprime dinamismo ao processo. Para tanto, é suficiente estimular as partes a manifestarem-se, sempre com a devida observância dos momentos legalmente estabelecidos. Como já visto, o ordenamento jurídico estabelece a dinâmica da prova e, desta feita, os limites dentro dos quais a verdade das partes deve ser apresentada, ao mesmo tempo em que indica à autoridade julgadora a necessidade de tomar como verdadeiras as situações passíveis de confirmação nos autos.

Nesse contexto, revela-se importante o princípio do dispositivo¹⁸⁰, que aduz a possibilidade de as partes disporem das faculdades processuais que lhes são cometidas, ou seja,

¹⁸⁰ O princípio do dispositivo tem aplicação em sede processual e se contrapõe ao princípio inquisitório, aplicável na fase procedimental da relação tributária, pelo qual a autoridade fiscal pode e deve tomar todas as regulares providências necessárias para conhecer os fatos, até mesmo sem a necessidade de oportunizar fala ao fiscalizado.

é uma decorrência do princípio da demanda.¹⁸¹ Sendo as partes livres para demandar seu direito na forma e na extensão que lhes aprouverem, delimitando os fatos a serem conhecidos pelo aplicador do direito, não pode a autoridade julgadora prestar tutela jurisdicional fora dos limites da lide, em observância ao princípio da congruência.¹⁸²

A observância dos limites da lide impõe que a iniciativa probatória do julgador fique limitada ao tema probatório em análise, sob pena de se produzir uma decisão argumentativa, ao invés de fundamentada.

Em razão do dever de congruência, incumbe ao julgador decidir sobre o pedido nos limites conferidos pela pretensão resistida que lhe é apresentada, dentro dos quais estão inscritas as provas produzidas sob contraditório.¹⁸³

É incongruente a decisão que julga pedido não formulado ou pedido feito a destempo, podendo ser anulada de ofício – por se tratar de matéria de ordem pública, conforme jurisprudência há muito pacificada.¹⁸⁴ Em nada altera tal possibilidade o fato de o racional decisório ter sido construído a partir de prova produzida pela própria autoridade julgadora, senão para acentuar a imperfeição do ato que, nessas condições, além de precário quanto à

O sistema processual brasileiro – quer seja em suas vertentes penal ou cível e derivações – é o acusatório mitigado, assim denominado por ser informado por regras gerais do sistema acusatório puro – no qual há uma separação rígida entre o juiz e as partes (Lei nº 13.105/15, arts. 144 e 145. Decreto-lei nº 3.689/41, art. 254. Lei nº 9.784/99, arts. 18 e 20) –, temperado por exceções em que se autoriza a atuação de ofício (Lei nº 13.105/15, art. 496, I e II. Decreto nº 70.235/72, artigo 34 e Portaria MF nº 63/17, artigo 1º) ou a produção probatória de ofício pelo julgador (Lei nº 13.105/15, arts. 369 e 370. Decreto-lei nº 3.689/41, art. 156, I e II). Pela importância do tema, serão destacadas no próximo tópico deste capítulo as situações autorizadoras da instrução de ofício no processo administrativo tributário.

Ao se contrapor ao sistema inquisitório, o sistema acusatório reforça a incidência do princípio do dispositivo nas relações processuais tributárias, ao mesmo tempo em que supera o princípio da verdade material, para orientar a busca da verdade a partir das provas apresentadas pelas partes e crivadas pelo livre convencimento motivado do julgador. É a constatação de que não há nenhuma verdade jurídica que não seja uma verdade processual.

¹⁸¹ Lei nº 13.105/15, art. 319, III, IV e VI.

¹⁸² Lei nº 13.105/15, arts. 141, 490 e 492.

¹⁸³ Violação comum ao princípio da congruência é, sob equivocado amparo do princípio do formalismo moderado – que a isso não se presta – é o de, tomando o julgamento administrativo como ampla revisão de ofício, prolatar decisões que concedem diferente (*extra petita*) ou a mais (*ultra petita*) do que foi pedido.

As circunstâncias legais que autorizam a concessão de tutela não pedida são o pedido implícito (Nesse contexto, é interessante observar que a denominação “pedido implícito” não é a mais adequada, pois se trata, em verdade, de qualquer tutela não pedida que a lei permite ao julgador conceder de ofício.), a regra da fungibilidade – essa como corolário do princípio da instrumentalidade das formas – e as demandas que tenham como objeto uma obrigação de fazer e/ou não fazer (Lei nº 13.105/15, art. 497. Lei nº 8.078/90, art. 84) – neste caso, desde que a decisão tenha como resultado prático algo equivalente ao adimplemento da obrigação (STJ, AgRg no Ag nº 1.327.010/RJ).

No processo administrativo, o pedido implícito de maior relevo é a atualização do crédito tributário por juros moratórios (Lei nº 10.406/02, arts. 406 e 407. Lei nº 13.105/15, art. 322, § 1º). Trata-se de verdadeira parcela oculta na relação processual tributária, posto que a jurisprudência superior reconhece sua natureza de matéria de ordem pública (STJ, EDcl nos EDcl no REsp nº 998.935/DF) e dispensa a expressa menção a ela na decisão para que haja a respectiva fruição (STF, súmula nº 254: “Incluem-se os juros moratórios na liquidação, embora omissa o pedido inicial ou a condenação.”).

¹⁸⁴ STJ, REsp nº 327.882/MG e REsp nº 180.442/SP.

prestação jurisdicional, poderá conter vício de parcialidade, acaso não seja situação que autorize a instrução de ofício. Tampouco cabe falar em preclusão para cuja parte a nulidade aproveita.¹⁸⁵

Preferencialmente, em observância à economia processual, deve ser anulada somente a parte da decisão que extrapolou os limites da lide.¹⁸⁶ Pode até mesmo a instância superior ignorar a nulidade detectada, se o processo estiver em condições de imediato julgamento.¹⁸⁷

7.3 ATIVIDADE PROBATÓRIA DO JULGADOR

7.3.1 *Oficialidade e inércia*

Pelo até aqui exposto, é possível afirmar que o princípio do dispositivo é um importante vetor do direito processual brasileiro. Em razão de sua existência e por conexão com os princípios da inércia, da demanda e da oficialidade, a atividade processual, na maior parte dos casos, se inicia por ato da parte interessada. Mas o dever de impulsionar o processo é do julgador, sempre dispensando tratamento isonômico aos litigantes, para garantir-lhes a igualdade substancial.

Diretamente ligado ao mandamento de razoável duração dos processos¹⁸⁸, o princípio da oficialidade¹⁸⁹ é de máxima aplicação no processo administrativo, tendo em vista que a finalidade precípua da Administração Pública é atender, com eficiência, ao interesse público. Disso resulta a não cogitação de que uma relação jurídica processual, desenvolvida no seio administrativo, possa ser protraída para que o julgador realize o esforço probatório que as partes não lograram fazer.

Neste ponto, vale refletir sobre a influência do julgador para a razoável duração do processo. Já foi dito no tópico 3.1 – que versa sobre dinâmica da prova –, que são impróprios os prazos para autoridade julgadora. No tópico 7.2 – que contém a recomendação pela atuação imparcial do julgador e nos limites da lide –, foi feito o alerta sobre o julgamento como revisão de ofício se transformar num gargalo da marcha processual, em razão da ampla produção de provas que preconiza.

¹⁸⁵ Lei nº 13.105/15, art. 278.

¹⁸⁶ STJ, REsp nº 263.829/SP. Lei nº 13.105/15, art. 282.

¹⁸⁷ Lei nº 13.105/15, art. 1.013, § 3º, II.

¹⁸⁸ CF, art. 5º, LXXVIII. Lei nº 13.105/15, arts. 4º e 139, II.

¹⁸⁹ Lei nº 13.105/15, art. 2º. Lei nº 9.784/99, arts. 2º, parágrafo único, XII, 29 e 53.

Não há, contudo, norma que imponha prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.¹⁹⁰ O tópico 3.2 aborda a preclusão temporal no contencioso administrativo, e lá foi visto que o tempo só opera efeitos negativos para as partes – para elas os prazos são próprios.

Não obstante, alguns dispositivos normativos vêm conferindo a necessária importância para o tema, a exemplo do artigo 24 da Lei nº 11.457/07¹⁹¹ – que estabelece o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para o proferimento da decisão. Trata-se, ainda, de prazo impróprio, mas já deve ser tomado como importante balizador da jurisdição administrativa.¹⁹² O artigo 49 da Lei nº 9.784/99¹⁹³ fixa prazo ainda menor – 30 (trinta) dias, mas é direcionado apenas aos processos administrativos não tributários.

Relevante o ensinamento do professor Marins (2019, p. 273):

[...] No processo administrativo federal, os prazos para a Administração são denominados de impróprios, por não gerarem preclusão temporal quando não cumpridos. Inversamente, os prazos para o contribuinte são chamados de prazos próprios, já que uma vez transcorridos implicam preclusão do direito de praticar o ato. Este privilégio da não preclusão para a Administração no curso do processo gera problemas no campo da aplicação do princípio da celeridade processual, hoje elevado à categoria de garantia individual do cidadão (a celeridade é um dos aspectos da duração razoável do processo, princípio contido na CF/1988 art. 5º, LXXVIII), o que tem gerado importantes discussões sobre a possibilidade de aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Além disso, como visto acima, o incumprimento por parte do conselheiro de alguns prazos, que dizem respeito ao julgamento de recursos no âmbito do Carf, podem ensejar a perda do mandato do julgador administrativo (art. 45 do Anexo II do RICarf).

[...] De modo a instrumentalizar a aplicação, no âmbito administrativo federal, do princípio da duração razoável do processo, a Lei 11.457/2007 prescreveu o prazo máximo de 360 dias para a decisão administrativa no âmbito da Receita Federal do Brasil: “Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

¹⁹⁰ Diferentemente do que ocorre, por exemplo, para a fase de execução no processo judicial, em que a prescrição intercorrente é expressamente prevista no § 4º do artigo 921 da Lei 13.105/15.

¹⁹¹ Lei nº 11.457/07: “Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”.

¹⁹² “[...] SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DE JUROS. 360 DIAS. APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/07. IMPROCEDÊNCIA. O prazo estabelecido pelo art. 24, da Lei nº 11.457/07, possui natureza jurídica de “prazo impróprio”, ou seja, o seu vencimento não gera preclusão temporal, bem como não tem o condão de gerar qualquer consequência processual, servindo apenas de balizador para a autoridade tributária no desempenho da jurisdição administrativa. A própria norma jurídica referenciada não estabelece qualquer sanção ou consequência jurídica no descumprimento do prazo estabelecido pelo dispositivo citado, e, portanto, encontra-se desprovido de suporte em lei a suspensão da incidência dos juros moratórios no caso de não observância, pela Administração Tributária, do prazo previsto no artigo referenciado.” (DRJ04, 6ª Turma. Acórdão nº 104-441. Julgado em 20/08/2020).

¹⁹³ Lei nº 9.784/99: “Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.”.

Tal comando normativo permite ao contribuinte invocar o direito subjetivo público de que suas petições, defesa e recursos administrativo sejam apreciados no prazo máximo de 360 dias. [...]

A despeito de o prazo em comento não ser fatal, bem assinala Ferragut (2016, p. 60-61), que a questão pode ser levada ao Poder Judiciário, com possibilidade de fixação de prazo inferior aos 360 (trezentos e sessenta) dias legais:

[...] Todavia, como a norma primária não previu qualquer sanção, entendemos que, no caso de descumprimento, caberá à autoridade judicial determinar que seja proferida decisão administrativa no prazo prescrito no despacho judicial, sem qualquer consequência punitiva aos responsáveis pela demora.

Embora muito contestada, em especial pela alegada impraticabilidade de se decidir em período de tempo tão escasso com os recursos humanos e materiais hoje disponíveis, certo é que essa lei representa um importante avanço, seja para regular as situações futuras, seja para obrigar o julgador a decidir em certo espaço de tempo.

É pertinente o alerta doutrinário acima, pois o Superior Tribunal de Justiça já enfrentou a questão e, sob o rito de recursos repetitivos, fixou a tese segundo a qual “Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).”¹⁹⁴

Trata-se, pois, de um quadro fático que reforça a função precípua do julgamento administrativo como controle da legalidade estrito do ato impugnado, controle esse que somente se consuma quando o processo houver logrado transpor todo o seu percurso até uma decisão final célere. Assim, também sob esse enfoque, é desejável que o processo tenha o seu curso normal até a decisão final, sem delongas revisionistas não provocadas pelas partes.

A gestão da prova é tema intimamente relacionado com a oficialidade e a inércia do julgador. Afinal, por tudo que fora visto até aqui, fica claro que a autoridade julgadora tem com dever a promoção do processo com ampla e equânime oportunidade de apresentação da verdade pelas partes, apresentando-se, diante delas, sempre de forma imparcial e equidistante.

Assim, da mesma forma que a oficialidade não significa a disposição do julgador em produzir provas de ofício – pois isso não é impulsionar o processo, o que se faz pelo fomento do contraditório, sem descuidar dos aspectos preclusivos –, a inércia não significa a apatia da autoridade julgadora, mas sim a proatividade legítima e legalmente autorizada, e não aquela açodada por justicamento.

¹⁹⁴ STJ, temas 269 e 270, com teses firmadas no julgamento do REsp 1.138.206/RS.

Sobre os motivos para o afã justiceiro que pode tomar de assalto a consciência do julgador bem intencionado e, sem que ele perceba, levá-lo à desobediência das balizas processuais, o ministro do STF, Marco Aurélio Mello¹⁹⁵, alertou:

As razões mostram-se muitas. São potencializados — em inversão de valores, em abandono de princípios, da máxima segundo a qual, em direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele — aspectos neutros, de subjetivismo maior, sobressaindo o critério de plantão e, com isso, grassando a incerteza, a intranquilidade, a insegurança. Em visão míope — e de bem-intencionados, nesta quadra estranha, o Brasil está cheio —, passou a vingar não o império da lei, mas a óptica do combate, sem freios, dos desvios de conduta, da corrupção, da delinquência de todo gênero. [...] Não é demais lembrar Machado de Assis — a melhor forma de ver o chicote é tendo o cabo à mão. Justiça não é sinônimo de justicamento. A sociedade não convive com o atropelo a normas reinantes. O desejável e buscado avanço social pressupõe o respeito irrestrito ao arcabouço normativo. É esse o preço a ser pago "e é módico, estando ao alcance de todos" por viver-se em um Estado Democrático de Direito.

Visto assim, fica fácil perceber que a oficialidade compreendida equivocadamente gera máculas ao dever inercial do julgador, tanto quanto a inércia tomada por seu sentido vulgar compromete o impulso oficial. Ao fim, é a putativa dicotomia entre esses dois vetores da atividade jurisdicional que parece causar os maus tratos que em certos momentos se observa na gestão da prova no processo administrativo tributário.

A correção desses rumos passa pela não adoção de significados incomuns para institutos tradicionais da ciência jurídica, tal qual o tratamento igualitário das partes no campo processual. Por isso, regra geral, as provas devem ser produzidas pelas partes. Nessa temática, a função do julgador é o estímulo ao contraditório, o que faz devotando ampla cognição ao que lhe fora apresentado. Somente em situações de exceção, que serão especificadas adiante, é que o julgador deve deduzir pretensões probatórias.

A prova há de estar relacionada a um ou mais fatos de interesse no processo. Sabe-se que as partes apresentam à autoridade julgadora os fatos que desejarem, demonstrando-os com provas que lhes tornem aptos a serem tratados como expressão da verdade, instituto ínsito à dogmática processual.¹⁹⁶

Ora, quando o julgador se põe a produzir prova de ofício que revela fato novo, longe de aclarar a verdade, traz à baila algo sobre o que não importou a quaisquer das partes debater, verdadeiro elemento desconexo ao caso. Houvessem reputado de interesse do processo, a Fazenda ou o contribuinte teriam inserindo-o em suas manifestações. Só não se pode considerar,

¹⁹⁵ Em artigo do Jornal A Folha de São Paulo, em edição publicada em 09 de março de 2015.

¹⁹⁶ Lei nº 13.105/15, arts. 80, II, e 378.

o fato de ofício revelado, peso morto nos autos porque será ele justamente o possível fundamento decisório em veredito que surpreenderá os litigantes.

7.3.2 Situações autorizadoras da instrução probatória de ofício

Inicialmente, é preciso frisar que a instrução probatória levada a efeito pelo julgador, nas situações específicas em que adiante se comenta, precisa ser feita com o reconhecimento de ser providência tendente à prestação de tutela jurisdicional administrativa. A partir de tal entendimento, a iniciativa do julgador deve tomar como requisitos (i) o respeito aos limites da lide a ele apresentados e (ii) a atuação imparcial na condução do processo. Desrespeitando tais critérios – que abarcam as recomendações formuladas acima no presente capítulo – a autoridade julgadora promoverá indesejável ativismo jurídico.

Pertinentes as palavras de Hoffmann (1999, p. 55):

A justiça jurídica ocorrerá quando forem atendidos os princípios de nossa ordem. Essa justiça poderá, por sua vez, traduzir uma sensação de injustiça social, se adotar esse segundo sentido de justiça como o sentimento de uma sociedade e que não está, necessariamente, atrelado aos ditames da ordem jurídica. Assim, por exemplo, quando uma pessoa deixa de ser condenada porque a única prova de sua conduta criminoso foi obtida por meio ilícito, traduz-se, socialmente, a sensação de injustiça: um criminoso não foi preso. Porém, nos valores da ordem jurídica, a licitude da prova é requisito do princípio do devido processo legal. Portanto, pela ótica jurídica, houve justiça, e pela ótica social, a conclusão pode ser diversa.

Isto posto, vale recordar que já foi afirmado que a linha de julgamento mais adequada ao processo administrativo tributário, dentre as duas correntes que disputam o tema, é aquela que promove o controle de legalidade estritamente sobre as questões impugnadas, conclusão a que se chegou ante o cotejo entre situações práticas do contencioso administrativo e o referencial teórico-normativo empregado nesta pesquisa.

Antes, foi visto que a principal distinção entre uma linha e outra reside na intensidade com que é produzida a prova de ofício, fazendo-o de forma não ostensiva a corrente que realiza o controle de legalidade estrito.

Por conseguinte, o que falta determinar é em que medida a instrução probatória realizada pelo julgador se revela acertada e, especificamente, quais são as situações que autorizam essa atividade. Ou seja, não basta que seja providência pontual (ou, como dito acima, não ostensiva). Isso é, inegavelmente, uma orientação importante para a autoridade julgadora, mas diz, sobretudo, sobre o “não fazer”. Passemos, então, à análise do “fazer”.

Nesse sentido, é oportuno recordar que a atuação dos órgãos julgadores administrativos encontra limites unicamente na legalidade do regramento processual e na consecução da prolação de uma decisão justa.

Não por acaso o princípio da legalidade é o primeiro enumerado pela Constituição Federal como informador da atuação da Administração Pública.¹⁹⁷ É imperativo para a consecução do interesse público que a atividade estatal se dê nos limites e na forma da lei, seja ela de índole material ou formal. Afinal, nos dizeres de Hely Lopes Meirelles (1997, p. 82-83), a “eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei”. O professor assim prosseguia a lição:

Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei, para o particular, significa “pode fazer assim”; para o administrador significa “deve fazer assim”.

Assim, é da lei que se extrai o “fazer” direcionado às autoridades públicas. O julgador administrativo é autoridade vinculada à lei e, como tal: (i) deve decidir motivadamente e com base em seu convencimento¹⁹⁸, fundado nos ditames legais¹⁹⁹; (ii) não pode afastar a aplicação de norma regularmente inserida no ordenamento jurídico pátrio;²⁰⁰ (iii) deve apresentar a fundamentação legal de sua decisão.²⁰¹

Essa vinculação da autoridade julgadora à lei não esmorece na temática probatória. É preciso observar que ao julgador incumbe a gestão da prova, como sujeito processual legalmente encarregado de decidir sobre os pedidos contidos o processo. Tal mister, contudo, não se confunde com a faculdade de produzir prova, acometida às partes. Não se revela equilibrado e imparcial um resultado que venha a ser influenciado, ou mesmo determinado, por fatos que foram revelados justamente por quem decidiu.

Corroborando tal entendimento, afirma Marcelo Magalhães Peixoto (2014, p. 130):

Por outro lado, é certo também que a atividade jurisdicional, administrativa e judicial, não é discricionária, ao contrário, trata-se de atividade vinculada ao direito: trata-se do “princípio da submissão do juiz à lei”, segundo o qual não é

¹⁹⁷ CF, art. 37, caput.

¹⁹⁸ Lei nº 13.105/15, art. 371. Decreto nº 70.235/72, art. 29.

¹⁹⁹ Lei nº 8.112/90, art. 116, III. Portaria MF nº 341/11, art. 7º, IV e V.

²⁰⁰ Decreto nº 70.235/72, art. 26-A, § 6º, I e II. Portaria MF nº 343/15, art. 62. CARF, súmula nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”.

A impossibilidade de o órgão julgador administrativo afastar a aplicação de lei por motivos de ilegalidade ou inconstitucionalidade é questão controvertida. José Eduardo Soares de Mello (2015, p. 203) afirma que:

“Os órgãos judicantes fiscais, como qualquer hermeneuta, no momento da interpretação, podem e têm o dever de examinar e estudar a lei e o regulamento em confronto com o texto constitucional, pois, os princípios tributários constitucionais condicionam a interpretação da legislação ordinária, de tal forma que, muitas vezes, o sentido do texto legislativo ou regulamentar, só é completo, só é possível, com a conjugação com o preceito constitucional.”

²⁰¹ Decreto nº 70.235/72, art. 31. Lei nº 9.784/99, art. 50, V, § 1º.

dado ao julgador “criar ao seu alvedrio a lei reguladora do caso concreto”. A observância do procedimento estatuído pela lei gera segurança, certeza e igualdade àqueles que figuram na relação jurídica processual.

Ora, a atividade jurisdicional não possui viés discricionário relativamente ao que dispõe o direito positivo quanto à ritualística do contencioso. Não pode o julgador criar, *sponte propria*, a norma reguladora do processo sob sua análise, mas sim observar a legislação processual que estatui a forma como o processo deve se desenvolver, o que inclui a definição do momento para a realização da instrução probatória. O respeito à disciplina legal garante a estabilidade do processo, a segurança jurídica das partes e a imparcialidade da autoridade julgadora.

A discricionariedade do julgador não lhe confere juízo de conveniência e oportunidade sobre a aplicação ou não da legislação processual e, menos ainda, lhe permite descaracterizar a natureza jurídica do processo, para tratá-lo como se procedimento fosse. Especificamente em matéria probatória, a margem discricionária do julgador está em seu convencimento motivado, que lhe confere a prerrogativa de valorar as provas validamente introduzidas nos autos segundo critérios racionais que estabelecer, não se vinculando nem mesmo ao que for concluído em laudo pericial²⁰². Fala-se, por isso, em persuasão racional.

Refletindo a importância do tema, assim preleciona Tomé (2016, p. 303-304) sobre o ato decisório e a axiologia das provas:

Ultrapassada a fase instrutória, chega o momento de o julgador de manifestar, proferindo a decisão. Esta consiste em norma individual e concreta que relata, no antecedente, o fato jurídico em sentido estrito constituído a partir das provas carreadas aos autos [fatos jurídicos em sentido amplo], prescrevendo, no consequente, a correspondente relação jurídica, em que se confere a uma das partes determinada obrigação relativamente à parte adversa, a quem é atribuído o direito subjetivo. A norma assim veiculada deve vir acompanhada de fundamentação, abrangendo a valoração das provas colacionadas pelas partes, esclarecendo o julgador as razões que o levaram àquela conclusão.

[...] Por isso, essa avaliação probatória também está sujeita a normas jurídicas, que traçam limites à atividade julgadora. Conquanto ordinariamente se afirme que a decisão é tomada segundo o livre convencimento do julgador, tal assertiva carece de precisão terminológica, pois o critério do livre convencimento, considerado em sua acepção técnica, confere liberdade total a quem decide, permitindo que este julgue até mesmo contra as provas dos autos. Não é esse o sistema adotado pelo direito positivo brasileiro, quer na esfera judicial, quer na administrativa. O critério eleito é o da persuasão racional, que não impõe valores tarifados na apreciação das provas, conferindo certa margem de liberdade para decidir, mas exige que esta se dê em consonância com o conjunto probatório constante do processo. [...]

²⁰² Lei nº 13.105/15, art. 479. Decreto nº 70.235/72, art. 30.

Nesse contexto, não se afigura judicioso que a órgãos de jurisdição administrativa, que têm como objeto nuclear a promoção do controle de legalidade do direito material em litígio, se disponham a relativizar a lei, em seu matiz processual, para, com isso obterem amparo na busca pela verdade material.

O desejo de fazer justiça material não pode acarretar injustiça processual, com mais razão ainda quando se percebe que, enquanto a mitigação da formalidade terá sido fato indubitado, a verdade obtida será mera reconstituição do passado capaz de saciar o anseio do julgador.

E, se como visto, é o interesse pela verdade material que impulsiona o julgador a produzir prova de ofício, há que se perquirir os comandos normativos processuais que orientam a construção da verdade no curso da gestão probatória.

Com efeito, o artigo 77 do Código de Processo Civil²⁰³ impõe precipuamente às partes o dever de expor os fatos conforme a verdade. Assim, sendo a verdade material um princípio atinente ao processo administrativo tributário, trata-se de mandamento direcionado a todos os sujeitos processuais, e não apenas ao julgador. Por isso, antes que se cogite afirmar que incumbe à autoridade julgadora qualquer atividade tendente à apuração dos fatos, é preciso atentar que são as partes os legalmente encarregados da exposição da verdade.²⁰⁴

A apresentação da verdade se faz pela demonstração da prova dos fatos alegados. Isso justifica a opção legislativa de não consentir poderes instrutórios às partes e ao julgador indistintamente, vez que a autoridade julgadora não formula alegações em sede processual, mas tão somente afirma a verdade lógica que, em sua cognição, emerge dos autos, após apreciação equânime das provas carreadas pelas partes.

A dicção da norma em análise induz claro entendimento sobre os precipuamente encarregados da produção de provas serem as partes, e não o julgador. Como se tanto não

²⁰³ Lei nº 13.105/15: “Art. 77. Além de outros previstos neste Código, são deveres das partes, de seus procuradores e de todos aqueles que de qualquer forma participem do processo: I - expor os fatos em juízo conforme a verdade; [...]”.

²⁰⁴ “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. DEVER DE COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE. No processo administrativo fiscal, a busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração, proporcionando à autoridade fiscal condições de apurar a verdade dos fatos. O lançamento efetuado em conformidade com a legislação tributária atende o requisito da tipicidade da tributação. IMPUGNAÇÃO. PROVA DOS FATOS ALEGADOS. A legislação que rege o processo administrativo fiscal impõe ao contribuinte o ônus de provar suas alegações. Conforme estabelece o inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação conterá ‘os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir’. [...]” (DRJ/Belo Horizonte/MG, 1ª Turma. Acórdão nº 02-102.414. Julgado em 14/07/2020)

bastasse, o artigo 36 da Lei nº 9.784/99²⁰⁵ reforça essa diretriz processual para a gestão da prova.

Assim, em cognição imediata, poderia se dizer que a permanência do julgador em estado de dúvida, após o sopesamento entre as provas apresentadas pelos protagonistas do mister probatório (as partes), autorizaria a instrução probatória de ofício – afinal, estar-se-ia diante de notada insuficiência do conjunto probatório trazido aos autos pelos litigantes. Tal providência seria algo equivalente a um desempate entre as posições esposadas pelos sujeitos ativo e passivo. Mas o acerto de tal medida depende de a que espécie de dúvida a afirmação se refere.

Acaso a dúvida seja sobre aspectos intrínsecos de quaisquer das provas constantes dos autos, cabível é a produção de ofício de nova prova, que venha a esclarecer o teor da prova antes apresentada pela parte. Mas se a dúvida do julgador reside em questão extrínseca ao conjunto probatório sob análise, isto é, sobre logicamente o arcabouço de provas do processo apontar num ou noutro sentido, a atuação de ofício do julgador é dispensável.

Isso porque, para excluir a imputação fiscal, a dúvida é suficiente. Nessa condição, o esclarecimento da dúvida ou servirá para manter a exação tributária – revelando parcialidade do julgador que, afinal, se houvesse respeitado o adágio jurídico *in dubio pro reo*, teria decidido em sentido inverso –, ou atuará em reforço ao veredito de improcedência da exigência da Fazenda – expondo violação à economia processual e à eficiência, já que a mesma conclusão teria sido possível chegar antes, sem a atuação de ofício.

O que se conclui, por conseguinte, é que a primeira situação autorizadora da instrução probatória de ofício é a *necessidade de prova dirimente de dúvida intrínseca sobre elemento dos autos*.²⁰⁶

É de se notar que o mencionado artigo 36 da lei geral do processo administrativo, embora inequivocamente atribua ao administrado a prova do que alega, faz alusão residual ao “dever atribuído ao órgão competente para a instrução”, remetendo ao artigo 37 do mesmo diploma.

²⁰⁵ Lei nº 9.784/99: “Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”.

²⁰⁶ “[...] PROVA PERICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE USO PARA PRODUÇÃO DE PROVA DE RESPONSABILIDADE DO PLEITEANTE – Destina-se a prova pericial a dirimir dúvida do julgador quanto a elementos de prova juntados pelas partes ao processo, e não para suprir a falta de material probatório cuja produção a legislação atribui de forma expressa ao pleiteante. Lançamento Procedente.” (DRJ/Florianópolis/SC. Decisão nº 7-936. Julgado em 25/06/2001)

Neste ponto, o direito positivo traz a única previsão expressa da verdade material em sede processual administrativa. O artigo 37 da Lei nº 9.784/99²⁰⁷ nos fornece, assim, a segunda situação autorizadora da produção probatória de ofício, fortemente calcada em tal princípio: *a prova acessível à Fazenda sobre o alegado pela parte*.²⁰⁸

Relevante notar que não se alude indistintamente a qualquer alegação. As alegações não demonstradas e que merecem esforço probatório do julgador devem atender os requisitos sobre os quais se discorre a seguir.

Inicialmente, a alegação deve ter potencial para influenciar no veredito. Como visto, o julgador deve enfrentar todas as questões suscitadas pelas partes, mas não por elas ser conduzido. O filtro de atuação para que assim ocorra a análise do caso é a avaliação sobre a pertinência da fala do litigante ao deslinde do caso. Argumentação desenvolvida em retórica genérica, com escopo amplo ou totalmente desconexa não merece resposta. Assim, se a alegação não comprovada é notadamente irrelevante ou impertinente para a atividade decisória, é medida desnecessária a produção de prova de ofício que lhe empreste materialidade.

Além disso, é preciso que haja pertinência temática com o objeto da acusação. De fora a parte os acessórios e os contrapostos, o pedido principal das partes deve ter relação direta com a imputação fiscal, fundamentado, evidentemente, em causa de pedir adstrita à acusação. Acaso, por exemplo, o argumento do contribuinte verse sobre fatos, em tese, afetos à lide, mas fora do escopo dos fatos trazidos pela fiscalização, o recurso não deve ser conhecido nesta parte ou, optando o julgador por conhecê-lo, deve abrir prazo para a autoridade fiscal contraditar a novidade.

Por fim, a prova deve ser algo de acesso indubitoso à Fazenda, no mais das vezes informações constantes em suas bases de dados, pouco importando se também devesse se esperar a posse dos mesmos dados pela parte. Já não é o caso da prova de domínio exclusivo da parte, mas por ela não apresentada, sob a afirmação de que, desejando, basta a autoridade julgadora requerer a vinda do material aos autos. O juízo de conveniência sobre a mostra de elementos comprobatórios não é do julgador, mas da parte a quem lhe aproveita.

²⁰⁷ Lei nº 9.784/99: “Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”.

²⁰⁸ “PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE MATERIAL DA PROVA PELO ÓRGÃO JULGADOR. Constitui ônus da prova do contribuinte a demonstração dos fatos constitutivos do seu direito e, dentre tais, os atos judiciais concernentes ao reconhecimento do seu direito creditório. O exercício da prerrogativa de prova de ofício pelo órgão julgador pressupõe que o instrumento se prova esteja disponível àquele que o procura. Hipótese na qual o site de órgão do Poder Judiciário não tem em seu conteúdo o ato judicial invocado pelo contribuinte como prova do reconhecimento do seu direito. [...]” (DRJ/Ribeirão Preto/SP, 17ª Turma. Acórdão nº 14-58.586. Julgado em 26/05/2015)

7.4 CONSTRUÇÃO DA VERDADE COM SEGURANÇA JURÍDICA

Em ambas as situações autorizadoras da produção de prova de ofício – (i) extinção de dúvida intrínseca à prova carreada pela parte e (ii) conferência de materialidade ao pertinentemente alegado – o julgador concretiza a verdade sem abalar a segurança jurídica.

Numa e noutra situação, o princípio da verdade material opera efeitos, pois colmata evidente lacuna material existente nos autos. No primeiro caso, há deficiência na corporificação da prova apresentada pela parte, mas é possível sanar tal vício, no mais das vezes, através de diligência ou perícia. No segundo, a parte argumenta sem provar, mas a comprovação está ao alcance do julgador, por exemplo, por meio de consulta às bases de dados da Receita Federal.

Não é o que se verifica quando o julgador, amparando-se em tal princípio, põe-se a buscar uma dita verdade real por não se contentar com a verdade lógica que os autos lhe ofertam. Daí o alerta preciso feito por Alberto Macedo (2001, p. 146):

Há que se registrar que não se pode conceber a busca de uma verdade sem prevermos em que referência essa busca se dá. E essa referência se trata do sistema que adotamos para fazer essa busca, ou seja, da linguagem que esse sistema adota, por meio do qual, as verdades desse sistema serão construídas. Por isso que a busca de uma verdade material, no sentido de se proceder à revelia dos modos e procedimentos legalmente previstos, apresente-se como inadmissível no nosso ordenamento. Só há que se falar em busca de uma verdade jurídica, na medida em que produzida conforme os preceitos jurídicos que o ordenamento impõe, conforme a sua linguagem, linguagem jurídica. Exemplo da impossibilidade de estabelecimento de uma verdade não jurídica no sistema do direito é a própria vedação, no processo, às provas obtidas por meio ilícito (art. 5º, LVI, da Constituição de 1988), uma limitação à produção probatória.

Em casos assim, não há dúvida de ordem material, mas de direito. Ou seja, a dúvida da autoridade julgadora não diz respeito à materialidade do que foi argumentado ou da prova já produzida. A dúvida é sobre qual a melhor resposta que, concretamente, decide sobre os pedidos dos autos sob a ótica do direito material.²⁰⁹

Ora, o instrumento jurídico de solução contenciosa de dúvida de direito é o processo, mecanismo posto à disposição das partes, e não do julgador. A dúvida quanto ao direito acomete as partes, que formulam pedidos a serem resolvidos pela autoridade julgadora. Exatamente por isso, a lei processual preconiza o modo como se opera tal instrumento, incumbindo às partes de

²⁰⁹ “[...] VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. As declarações DIPJ e DCTF transmitidas pelo sujeito passivo não constituem definitivamente direito creditório alegado em declaração de compensação. Os princípios da verdade material e da indisponibilidade do interesse público conferem a administração fazendária amplo poder de investigação em torno dos fatos efetivamente ocorridos, inclusive de bases de cálculo de períodos já decaídos, a fim de aferir a certeza e liquidez de crédito pleiteado. Não existindo a correta apuração da base de cálculo do tributo (lucro), não é possível conhecer o valor efetivamente devido, e, conseqüentemente, não se pode atestar a certeza e liquidez do direito creditório. A prova do indébito tributário compete ao sujeito passivo. [...]” (DRJ/Campo Grande/MS, 4ª Turma. Acórdão nº 04-43.146. Julgado em 01/06/2017).

apresentar a verdade e ao julgador de decidir, apontando qual a verdade que formou seu convencimento.

O julgador não é litisconsorte, tampouco assistente de acusação ou defesa, para se pôr a complementar a atividade probatória mal desenvolvida pela parte. Pode, sim, produzir provas de ofício, mas nunca para suprir providências negligenciadas pelo litigante, de sorte a não incorrer em parcialidade.²¹⁰ O alerta doutrinário é claro nesse sentido: “a busca pela verdade material não autoriza o julgador a substituir os interessados na produção de provas”. (NEDER; LÓPEZ, 2010, p. 426)

Mesmo a parcela da doutrina mais afeta à instrução probatória de ofício, bem ressalta as limitações e as condições de tal medida pelo julgador:

Não é preciso dizer que essa forma de atuação do juiz, ainda que bem vinda, não pode ser vista como remédio milagroso, até porque a prova de ofício apenas pode ser determinada em casos muito específicos [...]

Diante dessa participação, confere-se ao juiz o poder de influir diretamente sobre o resultado da decisão. Esse poder, contudo, é absolutamente natural, pois antes de atuar sobre a decisão, é fundamental para a devida formação do seu convencimento, que é imprescindível para a solução do litígio.

De modo que a prova de ofício não se destina à descoberta da verdade, mas apenas a suprir, dentro de limitações naturais, a insuficiência de produção de provas pelas partes, como o fim de possibilitar ao juiz a formação do seu convencimento para o julgamento do mérito. (MARINONI; ARENHART, 2011, p. 87).

Feito tal relevante alerta, os autores prosseguem lecionando sobre o procedimento probatório de ofício conforme o seguinte:

Lembre-se, ainda, que a prova de ofício, além de ter de ser adequadamente justificada pelo juiz, deve abrir às partes a devida oportunidade: i) de considerar sobre a sua oportunidade; ii) de participar da sua produção; e iii) de falar sobre o seu resultado. Portanto, a possibilidade da participação do juiz na produção da prova não retira das partes a possibilidade de participar da formação (produção) e da interpretação da prova (consideração dos seus resultados).

Isso quer dizer que a oportunização à participação das partes continua a ser a fonte de legitimação do processo. Não só porque são as partes que influem sobre a formação e o resultado da prova, mas especialmente porque a prova de ofício, além de ter os mesmos limites de qualquer outro meio de prova, jamais poderá suprir a participação das partes em relação ao próprio requerimento de produção da prova, já que essas – e não o juiz – têm as melhores condições de saber quais provas devem ser produzidas.

[...] a consciência de que a atuação do juiz, em tais casos, é supletiva evidência que a oportunidade de participação é fundamental à legitimação do processo. (MARINONI; ARENHART, 2011, p. 87).

²¹⁰ STJ, REsp nº 17.591/SP.

Embora não se possa concordar que o poder de influência no veredito da prova produzida de ofício seja algo “absolutamente natural” – posto que, se assim fosse, estaríamos banalizando o necessário protagonismo das partes relativamente à instrução probatória, afirmado no mesmo texto (“essas [as partes] – e não o juiz – têm as melhores condições de saber quais provas devem ser produzidas”) –, no mais, são precisas as palavras dos autores.

A prova de ofício não é uma fórmula milagrosa que desnuda a verdade, mas uma medida de exceção que, quando cabível, deve ser tomada com a participação das partes, nos exatos termos em que acima ditos.

No processo administrativo tributário, os “casos muito específicos” aludidos pelos autores são as situações autorizadoras da produção de prova de ofício já apresentadas acima e que devem ser providências tomadas com a consciência de que, nas palavras deles, “não se destina à descoberta da verdade, mas apenas a suprir, dentro de limitações naturais, a insuficiência de produção de provas pelas partes, como o fim de possibilitar ao juiz a formação do seu convencimento”.

Da lição contida no texto doutrinário transcrito acima, é possível extrair os requisitos de validade para a instrução probatória de ofício, consistentes nas seguintes medidas a serem tomadas pelo julgador: (i) justificar “adequadamente” a prova que pretende produzir; e (ii) “abrir às partes” a chance de se manifestarem sobre tal produção.

As providências referidas acima não devem ser levadas a efeito de modo meramente formal.

A justificativa apresentada pelo julgador deve ser consistente e, por isso, desprovida de teor genérico que intente tão somente cumprir uma formalidade. Deve, assim, com vistas às situações autorizadoras vistas no tópico anterior, apontar sobre qual prova dos autos reside dúvida intrínseca ou sobre qual alegação pretende conferir materialidade.

Com o mesmo propósito de revestir de validade as provas produzidas de ofício, o julgador deve receber as manifestações das partes e, efetivamente, considerá-las, de sorte a expor os motivos pelos quais venha a, eventualmente, superar as alegações assim manifestadas.

Importante observar que, como bem lecionado pela doutrina acima, a instrução probatória de ofício comporta a manifestação das partes relativamente: (i) à “oportunidade” da produção da prova; (ii) à possibilidade da parte “participar da sua produção”; e (iii) à necessidade de a parte “falar sobre o seu resultado”. Assim, o julgador deve, ao concretizar o segundo requisito de validade da prova de ofício (“abrir às partes” a chance de se manifestarem sobre tal produção), fazê-lo com vistas ao *antes*, ao *durante* e ao *depois* da prova.

Não obstante, na prática da instrução probatória de ofício, a providência mais recorrente é a abertura apenas parcial para a manifestação das partes, conforme o seguinte:

Nos casos de provas produzidas via diligência, (i) a Fazenda é instada a participar da sua produção – afinal é uma autoridade fiscal (frequentemente o próprio autuante) que realiza o feito – e solicitada a apresentar uma conclusão sobre seu resultado. Por vezes, ainda que não tenha sido esse o comando da autoridade julgadora, também opina sobre o cabimento (em regra, quanto à oportunidade e à conveniência) – seja anuindo com a opção do julgador, ou mesmo discordando da realização da diligência. De outro lado, (ii) o contribuinte é cientificado do relatório de diligência e sobre ele pode se manifestar, mas em anda pode influenciar na diligência antes ou durante o feito.

Já nas situações em que a prova é produzida diretamente pelo julgador, através de consultas aos sistemas, não é habitual que as partes sejam ouvidas em nenhum dos momentos da instrução probatória de ofício.

A produção probatória – ainda que, como visto no capítulo 3, seja um dever para o Estado-parte, mas uma faculdade para o contribuinte – não é um procedimento livre de critérios jurídicos para quaisquer dos sujeitos processuais, inclusive o julgador. O direito impõe regras para a realização de seus institutos e isso não é diferente para as provas.

Por isso, assim como há disciplina para a matéria probatória no tocante às partes (conforme tópico “Dinâmica da prova”), há um procedimento ordenado que se espera seja cumprido pela autoridade julgadora que intenta realizar instrução probatória, sob o risco de invalidade do feito. Sobre a questão, vale a seguinte exposição de Ferragut (2016, p. 58-59):

A não observância do procedimento gera a ausência de prova. É condição de validade do enunciado probatório (como de qualquer outro enunciado jurídico): ser produzido segundo as regras do sistema. Não o sendo, não é norma jurídica. [...]

Posição excessivamente formalista? Acreditamos que não. Embora obviamente sujeita a críticas, nossa conclusão está de acordo com as premissas adotadas neste livro, de que a única verdade que importa para o direito é a verdade lógico-jurídica, que, para ser alcançada, requer observância às regras do sistema no que diz respeito à forma de produção da proposição, sujeitos, tempo, lugar e linguagem.

A flexibilidade ilimitada das condições de produção probatória poderia tornar o processo extremamente lento e, sobretudo, comprometeria a segurança das partes. A busca da verdade empírica (material) é uma *falsa segurança*.

Regras são necessárias para regular a conduta humana, sem elas não se conquistam e asseguram direitos, não se regulam condutas, não se cria a realidade.

Mais uma vez, agora pelo prisma da construção da verdade material sem violação à segurança jurídica, nos vimos diante da necessária observância da legalidade processual, o que nem mesmo a doutrina de inclinação revisionista nega:

O princípio da legalidade é vinculado aos princípios do contraditório e do direito à ampla defesa, assegurados com o objetivo de prestigiar e dar eficiência ao princípio da segurança jurídica.

[...] o princípio da legalidade não pretende atribuir à autoridade administrativa decidir pela legalidade ou ilegalidade do dispositivo em discussão, mas, sim, obrigá-la a dar curso ao processo administrativo segundo as leis de regência. [...]

Ora, se é característica básica de que, por força do princípio da legalidade, a Administração Pública somente pode fazer ou deixar de fazer aquilo que expressamente determina a lei, de outro lado, é imprescindível que seus servidores e/ou agentes, por dever de ofício, devem zelar para a efetiva realização da prestação do serviço público em favor dos contribuintes/administrados. [...]

O direito tem como objetivo, fundamentadamente, assegurar a segurança à sociedade e dotar suas relações de justiça, como ideal de todos os povos socialmente ajustados.

A transgressão ao princípio da segurança jurídica abala o Estado, e, nas relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte, pode acarretar graves consequências em relação ao seguimento do ramo de atividade do particular, isto sem considerar, o que é importantíssimo, o abalo emocional do cidadão que se encontra sujeito ao estado de insegurança. (CAIS, 2009, p. 227-242).

Complementação importante faz Dabul (2018, p. 59):

Sendo assim, a verdade material no Processo Administrativo Tributário será perseguida, mas dentro dos limites formais que conduzem tal processo. Se as regras descritas na legislação aplicável ao processo administrativo estiverem de acordo com o sistema da Constituição Federal, serão o norte à apreciação da prova pelo julgador, lembrando que é certo que não cabe ao mesmo produzir a prova, e sim, seu convencimento em relação à prova que lhe é submetida à apreciação.

A conclusão mais clara sobre a produção da prova de ofício (que almeja a verdade material) não poder se desenvolver ao arrepio da legalidade (que confere segurança jurídica à relação processual) é a da professora Ferragut (2016, p. 59):

A qualificação de um enunciado como “prova” sujeita-se ao cumprimento dos métodos de produção reconhecidos pelo sistema. Para ingressar no ordenamento jurídico, o direito positivo seleciona as propriedades que entram e as que ficam fora do sistema: é a dualidade do ser e do dever-ser, do sistema social e do jurídico. É a segurança e a legalidade impondo limites ao conhecimento humano juridicamente relevante.

O que a lição acima transmite é que o anseio social de justiça fiscal não pode menosprezar o sistema processual. Por isso, ensina Esteves (2005, p. 52):

Desse modo, reconhecemos que se o direito estabelece o que deve ser provado e como pode ser provado um fato, isto é, de que forma é possível a produção e apresentação das provas, o próprio direito estabelece os limites do que será por

ele conhecido. O fato social ou evento será “conhecido” pelo aplicador do direito na extensão delimitada pelo conjunto de normas jurídicas válidas do país. Nesse sentido, é o próprio direito que estabelece a verdade do fato jurídico.

É preciso, pois, que o julgador conviva bem com a realidade prática de a parte – sujeito ativo ou passivo – ter atuado culposamente em detrimento de seu próprio direito quando lhe cabia agir. Mesmo porque é um pensar audacioso acreditar, o julgador, que revelará a verdade que autor e réu não lograram fazer com muito mais tempo e com maior proximidade e vivência dos fatos.

7.5 PROTAGONISMO DAS PARTES

Feitas as recomendações contidas até então no presente capítulo, notadamente mais voltadas para as autoridades julgadoras, parece pertinente a apresentação de breves comentários que, ainda úteis aos julgadores, também se destinam ao bom desempenho das partes no processo. Afinal, o êxito do processo – em sua finalidade de promover uma tutela jurisdicional material e formalmente justa – depende da esmerada atuação de todos os sujeitos processuais, e não apenas da excelência da atividade de julgamento.

Nesse contexto, interessante notar que, ainda que a gestão da prova incumba ao julgador, ele não é o protagonista em matéria probatória. Isso porque o ápice da prova como instituto processual está na dinâmica de sua produção, o que, como visto, incumbe predominantemente às partes. Afinal, a linha de julgamento que, nessa pesquisa, se revelou mais acertada para a espécie processual em comento foi a do controle de legalidade estrito, cujo entendimento é pela instrução probatória de ofício apenas em situações específicas.

Na formação das provas, o julgador é coadjuvante, pois não é o sujeito processual primariamente encarregado de lhes conferir existência. Com elas interage, sobretudo, para extrair a verdade que apresentam e, assim, formar sua convicção para decidir. Por isso, se diz que a verdade patrocinada pelos litigantes parece sem provas que lhe dê substância, uma vez que tal ausência subtrai cognoscibilidade ao labor decisório. A prova é o principal ponto de contato entre as atividades processuais do julgador e das partes, mas seus mistérios sobre ela não se confundem: aquele deve fomentar a atividade probatória enquanto essas, como regra, devem realizá-la.

Acaso a produção de provas de ofício figurasse, no espectro de possibilidades processuais, ao lado da produção de provas pelas partes, podendo o julgador se pôr em busca da verdade como bem entender, a questão principal para o êxito num processo seria ter a sorte de contar com a atuação de ofício da autoridade julgadora empática à causa.

Restando evidente que a instrução probatória tem incontestável importância na persuasão racional julgador, revela-se a elevada importância que a prova tem para a promoção da justiça no caso concreto. Assim, é oportuno recomendar a todos os sujeitos processuais que reconheçam o protagonismo das partes em matéria probatória, afinal não pode haver dúvidas sobre os sujeitos que titularizam mister de tamanho relevo.

Também em função da importância das provas para o bom cumprimento da finalidade do processo, a produção probatória há de encontrar limites bem demarcados, sendo, neste ponto útil o ensinamento doutrinário segundo o qual, quando necessárias, as provas devem ser apresentadas com observância dos seus requisitos de validade: (i) procedimento de produção probatória, (ii) limite temporal, (iii) limite subjetivo, (iv) linguagem competente, e (v) limite espacial. (FERRAGUT, 2016, p. 57-75)

No processo administrativo tributário, ainda que valham as provas por todos os meios produzidos, as de maior força são as documentais, sendo imperioso que sejam levadas aos autos. Sem divergências substanciais quanto a isso, ficam pacificamente assentes a linguagem competente e o limite espacial. O limite subjetivo abarca as partes e o julgador, este sobretudo como destinatário das provas e, residualmente, como produtor, ante as pontuais situações autorizadoras das provas de ofício.

Restam, contudo, relevantes observações, direcionadas às partes, sobre os aspectos temporal para a Fazenda (Estado-parte) – relativamente ao contribuinte, muito já foi dito na análise crítica sobre os aspectos temporal-preclusivos a serem observados pelo julgador – e procedimental para o contribuinte.

Assim, para a Fazenda como parte, é útil assinalar que as normas sobre as regras que informam a dinâmica da prova incumbem às partes da produção probatória e fixam o momento de suas falas inaugurais como o da apresentação dos documentos que socorram o direito alegado. Há exceções que autorizam o contribuinte a fazê-lo em momento posterior, mas a Fazenda não conta com tal possibilidade.

Disso resulta a inderrogável necessidade de a autoridade fiscal levar aos autos todos os elementos de prova que entenda ampararem a exigência tributária que formular contra o contribuinte. Não há outro momento processual para tanto. Neste ponto, relevante é o alerta de Ferragut (2016, p. 63):

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar.

Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. [...]

[...] Regras existem para serem cumpridas, e os direitos dos administrados, advindos da legalidade e da tipicidade, não podem ser subvertidos em nome da preservação da arrecadação. Se a atividade administrativa desrespeitou a lei, se a autoridade pública agiu de forma imprudente e não vinculada etc., as consequências maléficas desse erro devem ser suportadas exclusivamente pela Fazenda Pública.

Igualmente reconhecendo a rigidez normativa quanto ao momento processual para a produção de prova pela Fazenda, ensina Tomé (2016, p. 290):

Do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente. Ainda que depois de instalado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício na estrutura interna, de natureza não convalidável.

Já para os contribuintes é útil recomendar cautelas nos atos processuais praticados, mormente os de procedimento probatório.²¹¹ Quer nos atos em que afirmam seus direitos, quer nos que visem a desconstituição do direito da outra parte, é preciso que se deduzam argumentos coerentes com a pretensão manifestada, bem assim que, regra geral, se faça prova do que fora argumentado.²¹²

Entretanto, por vezes, o contribuinte discorre longamente sobre sua versão dos fatos, depois expõe o direito material que entende ser aplicável ao caso e, quase sempre, subsuma um ao outro, construindo sua retórica argumentativa. Não obstante, falha em trazer a prova daquilo que alega, seja por simplesmente não exercer sua faculdade de produzir prova, seja por

²¹¹ Respeitadas as regras processuais, os atos praticados pelas partes possuem efeitos imediatos, exceto a desistência do processo. (Lei nº 13.105/15, art. 200, parágrafo único. Lei nº 9.784/99, art. 51, § 2º) O que não significa que seu conteúdo é, de forma acrítica e automaticamente, tomado como verdadeiros. Mas, se o ato contém, por exemplo, um pedido, tal pleito está, desde já, formulado. Se será deferido ou se está juridicamente fundado, isso dependerá de decisão da autoridade julgadora.

²¹² A plena produção de provas é fundamental para a aproximação entre o julgador e a verdade dos fatos, pois disso depende a prolação de uma decisão justa. A aplicação da norma ao fato impõe saber se o evento nele descrito é juridicamente verdadeiro ou falso, e essa descrição se faz pela instrução probatória. Assim, o evento do mundo real – como fenômeno físico e multidimensional – embora inalcançável em sua plenitude pelos sujeitos do processo, é apresentado na relação jurídico-processual como fato, exposto pela linguagem descritiva da prova produzida.

amontoar documentos sem referenciá-los ou apontar a utilidade probatória deles para o caso concreto.²¹³ Não por acaso, a doutrina repreende a atuação desleixada na juntada de provas:

Sem a pretensão de exaurir as numerosas determinações que ganham gênese nas normas que compõem o sistema de direito probatório brasileiro, importa ter em conta algumas questões importantes acerca das provas no âmbito específico do PAF: [...]

f) provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados; [...]

h) no âmbito do processo (fisicamente falando) deve haver ordem e referibilidade na juntada das provas ao processo (identificação das fontes de informação). O processo não é um mero repositório de documentos, mas o *locus* no qual tais documentos, devidamente referenciados nos relatórios e termos de circunstanciação, compõem um quadro ordenado e lógico dos fatos alegados. (MICHELS, 2018, p. 148-149)

Complementa a lição Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (2016, p. 13-14):

Observe-se, que a documentação contábil não pode meramente ser “juntada” aos autos, devendo ser articulada o bastante, para demonstrar o fato jurídico a ser provado, pois o vetor da Verdade Material não transmuta a competência dos órgãos julgadores em órgãos de auditoria. O Princípio da Verdade Material implica a atuação ativa do órgão julgador na instrução probatória, mas não substitui a atuação da parte, em seu ônus probatório; antes, há a atuação conjugada, dentro dos limites da competência da autoridade competente.

Em situações como essas, muitos dos julgadores administrativos tende a buscar nas bases de dados da Receita Federal, ou mesmo junto a outros contribuintes – neste caso, determinando a realização de diligências, mas também sendo possível a intimação direta do terceiro – as informações faltantes ou incompreendidas. Até mesmo as autoridades julgadoras aptas do controle de legalidade estrito promovem essa busca, acaso entendam estarem fazendo tão somente para conferir materialidade ao argumento da parte.

Inegavelmente, a Receita Federal é uma instituição rica em dados, quer sob os aspectos quantitativo ou qualitativo. Sendo assim, muito do que se alega sem provar pode ser verificado. E isso vale para o dito por ambas as partes.²¹⁴

²¹³ Referindo-se a alegações muito comumente formuladas, por contribuintes, e desacompanhadas de provas, comenta Renata Guerra (2004, p. 110):

“Por mais banal que possa parecer, não basta a simples alegação de que o Agente Fiscal de Rendas não é competente: necessita-se da prova dessa alegação; não basta a alegação de que foi ferido o procedimento fiscal: necessita-se da prova de quando e porquê foi ferido.”

²¹⁴ Afirmações da autoridade fiscal não demonstradas também podem ser confirmadas com certa facilidade, como quando a multa de ofício é qualificada sob o fundamento de determinada conduta ser reiterada, advinda de períodos anteriores que só não foram abarcados pelo lançamento por já terem sido alcançados pela decadência. É comum que essa fala não venha acompanhada das declarações dos anos decaídos, mas é possível confirmar o dito pesquisando a informação nos sistemas.

Por exemplo, se o contribuinte alega que efetuou pagamento espontâneo, mas não junta o respectivo documento de arrecadação (DARF), é possível, obter o comprovante em consulta aos sistemas. Isso também vale para uma retenção sofrida na fonte, alegada juntamente com a informação de que o informe de rendimentos foi extraviado: a declaração de imposto retido na fonte (DIRF) apresentada pela fonte pagadora consta da base de dados e lá poderá ser verificada a existência dessa antecipação.

A recomendação que ora se faz, contudo, é que esse espectro de possibilidades para a produção de provas de ofício sobre fatos não demonstrados não deve servir de mote para que o contribuinte relaxe em seu esforço probatório. Não é auspicioso confiar a um terceiro (o julgador) conduta determinante (instrução probatória) para o êxito na demanda. Ademais, nada garante que o meio de prova pelo qual enverede a autoridade julgadora seja o mais adequado para conferir materialidade ao argumento.

Uma retenção na fonte alegada, mas não documentada na peça de defesa do contribuinte, pode levar o julgador a consultar a DIRF da fonte pagadora. Mas a fonte pagadora pode – e isso não é raro – ter deixado de contemplar aquela retenção em sua declaração. Assim, sem o informe de rendimentos apresentado juntamente com o recurso, e sem a informação declarada pelo responsável pela retenção, é muito provável que a parte veja desconsiderada a antecipação de tributo defendida.

Na situação exemplificada, melhor seria se o contribuinte, na falta da melhor prova da retenção sofrida – o informe de rendimentos²¹⁵ –, promovesse a prova por outros meios, como, por exemplo, a apresentação, pela pessoa jurídica, das notas fiscais emitidas com o tributo destacado acompanhadas dos extratos bancários que tragam o ingresso dos valores líquidos em conta corrente. Ou, sendo pessoa física, tome providência similar, substituindo as notas fiscais pelos holerites ou demais comprovantes do recebimento individualizado.

Além disso, há situações em que o julgador pode entender incabível a prova de ofício, por exemplo, por se tratar de fato alegado que diga respeito a um terceiro, e que tem relação

As diligências também costumam ser profícuas e, por isso, são muito utilizadas, como quando a fiscalização informa que detectou algo em determinado livro contábil, mas não junta a escrituração, sendo possível baixar em diligência para que seja feito isso.

²¹⁵ Decreto nº 9.580/18, arts. 80, § 3º, 988. CAREF, súmulas nº 80: “Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.” e nº 143: “A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.”.

apenas indireta com o caso em julgamento. Nessa hipótese, se a parte possui meios, ainda que indiciários, para a demonstração do fato, melhor que apresente.²¹⁶

O que se conclui é que, protagonistas que são em matéria probatória, Fazenda e contribuinte devem zelar ao máximo pela produção das provas. Incidirão em erro acaso atuem acreditando que o princípio da verdade material impõe à autoridade fiscal que se ponha a efetuar a instrução probatória em lugar das partes. Evidente equívoco, como já foi visto no tópico 3.2.

Ademais, a Fazenda, quando efetua o lançamento e lhe submete ao prazo recursal, não está implicitamente demandando a reanálise do feito, mas tão somente atendendo a preceito legal que impede a auto executoriedade dos atos administrativos. De igual modo, o recurso do contribuinte não é um rol exemplificativo de argumentos de defesa clamando por complementação do julgador, tampouco é mera formalidade a sinalizar o desejo pela revisão plena do trabalho fiscal.

Se assim fosse, dispensável seria o esforço argumentativo e probatório das partes, bastando à fiscalização afirmar, sem fundamentar, a identificação de determinada infração. De outro bordo, seria suficiente à defesa formular pedido oco pela revisão de ofício do ato que lhe alvejou.

²¹⁶ “[...] PROVAS INDICIÁRIAS. Na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por provas diretas e/ou por um conjunto de indícios que, se isoladamente pouco poderiam atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de subsídios de variada ordem, inclusive as provas indiciárias. [...]”. (DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 17ª Turma. Acórdão nº 12-95.486. Julgado em 17/01/2018).

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Interessante notar que o que faz um tema jurídico ser controvertido não é, necessariamente, a existência de lacuna normativa ou a multiplicidade de interpretações concebidas para determinado instituto. Antes, as controvérsias de maior valor para a pesquisa científica profissional são aquelas que versam sobre questões de fato.

Na prática analisada nesta obra, não obstante haja regramento processual que discipline a questão probatória no processo administrativo tributário, bem como sejam bem marcadas as correntes interpretativas da matéria, a observação no plano dos fatos revela que a gestão da prova em sede contenciosa tributária não obedece a critérios uniformes ou equânimes.

É de se pensar que são os temas controvertidos aqueles de melhor proveito para a pesquisa jurídico-científica, sobretudo a de cunho profissional. Isso porque envolvem assuntos que desafiam a produção de uma resposta juridicamente embasada para questão ordinariamente respondida de forma variada ou de modo superficial pelos operadores do direito que com ela se deparam.

Sendo uma decorrência desse trabalho a identificação de situações que autorizam, sem máculas à segurança jurídica, a produção de provas pelo julgador, revela-se importante como fonte de informação a doutrina afeta ao tema. Mas a forte vinculação da Administração Tributária à legalidade estrita, impôs que a coleta dos critérios balizadores do correto emprego do princípio da verdade material no contencioso administrativo se desse com ênfase nas normas legais e infralegais que disciplinam tal prática, sem descuidar da jurisprudência concernente ao direito processual.

Quanto à gestão da prova, há duas linhas de julgamento claramente identificáveis no processo administrativo tributário: revisão de ofício e controle de legalidade estrito. São correntes jurídicas consideravelmente distintas entre si, a ponto de se poder afirmar a alta probabilidade de gerarem vereditos antagônicos para casos similares. O nó central da tensão entre essas duas abordagens é esforço probatório *ex officio*, e, nesse contexto, merece destaque a primeira instância julgadora, uma vez que lá essa prática encontra terreno mais fértil, ante a possibilidade de consulta a sistemas de informação da Receita Federal, canal de pesquisa indisponível no CARF.

Em síntese, a corrente pró controle de legalidade das questões impugnadas reconhece a existência de uma jurisdição administrativa, ao passo que os revisionistas entendem que a atividade que realizam visa auxiliar na constituição definitiva do crédito tributário. Por

consequente, o primeiro grupo de julgadores avalia atuar na função atípica contenciosa, enquanto o segundo se insere na atividade típica administrativa.

A análise – sob o enfoque do referencial teórico-normativo que abarca o tema – de tal confronto de ideias não deixa dúvidas que o processo administrativo tributário deve ser conduzido como uma relação jurídica de cunho processual, prevalecendo a ótica ontológica sobre a organizacional. Restou patente, por conseguinte, a impropriedade de conduzir o julgamento como se revisão de ofício fosse, ao mesmo tempo em que se revelou acertado o exercício do controle de legalidade no contencioso extrajudicial.

Lides administrativas devem ser apreciadas sob os ditames do direito processual, até porque o direito administrativo, como ramo autônomo da ciência jurídica, surgiu com a afirmação do Estado liberal clássico e sua estrutura centralizada e hierarquizada de poder, segundo a qual ao administrado não se permitia influenciar, como quer que fosse, na formulação dos atos administrativos que qualquer natureza, sobretudo os decisórios.

Ainda que assim não fosse, o atual contexto jurídico-político não comporta uma visão estanque dos diversos ramos do direito, como se todos não integrassem um único ordenamento, norteado pelos valores constitucionais. Isso só vem a reforçar a existência de uma disciplina processual administrativa, integrada ao direito material, porém dele independente. Nesse contexto, por exemplo, a preclusão para a instrução probatória é absoluta para a Fazenda e relativa para o contribuinte, mas apenas nos casos de força maior e de fato superveniente.

Por mais óbvio que possa parecer, é preciso ser dito que o processo administrativo tributário é uma espécie de processo, no sentido estrito do termo, vale dizer, uma relação jurídica que se inaugura ante a pretensão de uma parte resistida por outra. O predicado “administrativo” que lhe complementa em nada desnatura sua natureza processual, bem como não pode servir para aduzir que o aspecto administrativo deva prevalecer sobre o aspecto processual.

Com vistas a isso, não se pode consentir que a autoridade julgadora salte os limites da lide, delineados pelas partes, e abale sua necessária imparcialidade para dar vazão a fetiche jurídico pela verdade material.

Primeiramente porque, rompidos os contornos traçados pelos litigantes e fletida a parcialidade do julgador, desrespeitado foi o mandamento do devido processo legal e, conseqüentemente, corrompido foi o processo. Em segundo lugar porque quem busca a verdade são as partes, e o fazem justamente para apresentá-la ao julgador. A este incumbe identificar a verdade lógica e resolver acerca dos pedidos.

Inobservados ambos os aspectos acima, o julgador poderá ou não proferir decisão que entregue justiça material, mas certamente terá se afastado bastante da justiça processual. O que resulta de tal combinação, no melhor quadro, é uma prestação jurisdicional incompleta.

A segurança jurídica do processo deve prevalecer sobre o inatingível ideal de conhecimento pleno de todos dos fatos relacionados ao caso em julgamento. Por isso, o princípio da verdade material tem importante aplicabilidade na atividade jurisdicional, porém restrita aos casos em que possível à autoridade julgadora conferir materialidade ao argumento não demonstrado pela parte e em que necessário esclarecer dúvida intrínseca sobre a prova produzida pela parte.

Não se desconhece que, no processo administrativo tributário, a atividade probatória tem se mostrado, em várias ocasiões, rasa, expondo claras dificuldades do aplicador da legislação tributária – quer seja a autoridade fiscal ou o sujeito passivo – para demonstrar a legitimidade jurídica das condutas atinentes ao cumprimento dos deveres que a lei impõe.

Não raramente, as partes fundamentam seus argumentos em juízos subjetivos e em teses doutrinárias que, embora atinentes à espécie de relação de direito material objeto do processo, não logram apresentar como fato jurídico fora de dúvida razoável o evento pretensamente consistente (ou não) como fato gerador da obrigação tributária.

Disso decorrem situações de angústia para o julgador que, espera-se, sejam debeladas a partir da leitura atenta de tudo que aqui fora exposto.

REFERÊNCIAS

DOCTRINA:

- ALVES, Alaôr Café. *Lógica – Pensamento Formal e Argumentação*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Princípio da Verdade Material e Processo Administrativo Fiscal de Compensação. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*, v. 1-4. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 01-20.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BITTAR, Djalma. Processo e Segurança Jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 122-129.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Processo Administrativo Tributário*. I Congresso Internacional de Estudos Tributários. 1. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.
- CHIAVASSA, Tércio. Liminar na Compensação de Créditos Tributários: O Procedimento de Compensação de Tributos Federais *versus* A Lei nº 12.016/2009 e a Súmula 212 do STJ. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Direito Processual Tributário: aspectos fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 111-148.
- CHIESA, Clélio. Processo Administrativo: Sanções Políticas e Penais de Perdimento de Bens e Mercadorias. In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo de (org.). *Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual*. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 80-91.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*, v. 1-4. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015-2019.
- CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

- CONRADO, Paulo Cesar; PRIA, Rodrigo Dalla. Aplicação do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016. p. 254-260.
- DABUL, Alessandra. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2018.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. Recursos Repetitivos no Âmbito do CARF e a Figura do *Amicus Curiae*. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*, v. 3. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 299-319.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 11. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.
- ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS (ENFAM). *Enunciados. Verbetes nº 9 e 35*.
- ESTEVES, Maria do Rosário. Os Meios de Prova no Processo Administrativo Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 45-57.
- FARIA, Rita Lynce de. *A Inversão do Ônus da Prova no Direito Civil Português*. 1. ed. Lisboa: LEX, 2001.
- FERNANDES, José Henrique Lara. O Devido Processo Legal e a Fundamentação das Decisões Judiciais na Constituição de 1988. In: GRECO, Leonardo; NETTO, Fernando Gama de Miranda (org.). *Direito Processual e Direitos Fundamentais*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 59-67
- FERRAGUT, Maria Rita. *As Provas e o Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- FERREIRA, Ana Paula Duarte. As Normas Fundamentais do Novo Processo Civil e a Aproximação entre o Processo Tributário Judicial e o Administrativo. In: SANTANA, Alexandre Ávalo; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (org.). *Novo CPC e o Processo Tributário: impactos da nova lei processual*. 1. ed. Campo Grande: Contemplar, 2016. p. 21-42.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *A Inscrição da Dívida como Ato de Controle do Lançamento*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 36. set. 1998. p. 83-87.
- FÓRUM PERMANENTE DE PROCESSUALISTAS CIVIS (FPPC). *Enunciados interpretativos sobre o Novo CPC. Verbetes nº 2, 4, 292 e 517*.
- FRANÇA, Phillip Gil. *Ato Administrativo e Interesse Público: gestão pública, controle judicial e consequencialismo administrativo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- GRECO, Leonardo; NETTO, Fernando Gama de Miranda (org.). *Direito Processual e Direitos Fundamentais*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GUERRA, Renata Rocha. *Auto de infração tributário: produção e estrutura*. Tese de doutoramento em Direito do Estado. São Paulo: PUC/SP, 2004.
- HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

- HOFFMANN, Susy Gomes. *A Presunção de Legitimidade do Lançamento Tributário e a Legitimidade do Lançamento Tributário em Face das Provas*. Revista Jurídica. Campinas. v. 13. 1997. p. 150-151.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da Prova no Direito Tributário*. 1. ed. Campinas: Copola, 1999.
- LOUBET, Leonardo Furtado; MCNAUGHTON, Charles William. A Prova na Persecução Tributária. In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo de (org.). *Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual*. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 258-282.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- MACEDO, Alberto. “Verdade Material” versus Preclusão: Traçando Limites. Caderno de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. n. 109/110. 2001. p. 145-157.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Lançamento e Execução Fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 33. jun. 1998. p. 46-49.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *A Prova no Processo Tributário: Presunção de Validade do Ato Administrativo e Ônus da Prova*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 96. set. 2003. p. 76-88.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- MARTINS, André Felipe Saide. *A Prova do Fato Jurídico no Direito e Processo Tributários*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- MASTRODI NETO, Josué. Jurisdição Constitucional, Recurso Individual e Constituição Material. In: GRECO, Leonardo; NETTO, Fernando Gama de Miranda (org.). *Direito Processual e Direitos Fundamentais*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 69-94.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- MICHELS, Gilson Wessler. *Processo Administrativo Fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo*. 1. ed. Curitiba: Cenofisco, 2018.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

- PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Direito Tributário Brasileiro: temas relevantes*. 1. ed. São Paulo: MP, 2014.
- PESTANA, Marcio. *A Prova no Processo Administrativo Tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2007.
- PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Direito Processual Tributário: aspectos fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- PRIA, Rodrigo Dalla. O Direito ao Processo. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*, v. 1. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 1-50.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coords.). *Metodologia da pesquisa em Direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- RIBEIRO, Diego Diniz. Precedentes em Matéria Tributária e o novo CPC. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*, v. 3. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 111-140.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- ROBLES MORCHON, Gregorio. *O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Tradução: Roberto Barbosa Alves. 1. ed. Barueri: Manole, 2005.
- SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo de (org.). *Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual*. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.
- SANTANA, Alexandre Ávalo; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (org.). *Novo CPC e o Processo Tributário: impactos da nova lei processual*. 1. ed. Campo Grande: Contemplar, 2016.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Decadência no Imposto sobre a Renda: investigação e análise* 1. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.
- SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. v. 1. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- SOUZA, Luiz Sérgio Fernandes de Souza. *Abuso de Direito Processual – uma teoria pragmática*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2019.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogerio Licastro Torres de. *Primeiros Comentários ao Novo*

Código de Processo Civil: artigo por artigo. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

LEGISLAÇÃO:

- BRASIL. Congresso Nacional. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05.10.1988.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 5.172, de 25.10.1966*, publicada no DOU de 27.10.1966.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 5.478, de 25.07.1968*, publicada no DOU de 26.07.1968.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 8.078, de 11.09.1990*, publicada no DOU de 12.09.1990.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 8.112, de 11.12.1990*, publicada no DOU de 12.12.1990.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 8.906, de 04.07.1994*, publicada no DOU de 05.07.1994.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 8.981, de 20.01.1995*, publicada no DOU de 23.01.1995.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 9.099, de 26.09.1995*, publicada no DOU de 27.09.1995.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 9.430, de 27.12.1996*, publicada no DOU de 30.12.1996.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 9.784, de 29.01.1999*, publicada no DOU de 01.02.1999.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 10.406, de 10.01.2002*, publicada no DOU de 11.01.2002.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 10.522, de 19.07.2002*, publicada no DOU de 22.07.2002.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 10.593, de 06.12.2002*, publicada no DOU de 09.12.2002.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 11.457, de 16.03.2007*, publicada no DOU de 19.03.2007.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 13.105, de 16.03.2015*, publicada no DOU de 17.03.2015.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Lei nº 13.726, de 08.10.2018*, publicada no DOU de 09.10.2018.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto-lei nº 2.848, de 07.12.1940*, publicado no DOU de 31.12.1940.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto-lei nº 3.689, de 03.10.1941*, publicado no DOU de 13.10.1941.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1942*, publicado no DOU de 09.09.1942.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto-lei nº 5.452, de 01.05.1943*, publicado no DOU de 09.08.1943.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 70.235, de 06.03.1972*, publicado no DOU de 07.03.1972.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 3.724, de 10.01.2001*, publicado no DOU de 11.01.2001.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 7.574, de 29.09.2011*, publicado no DOU de 30.09.2011.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 9.094, de 17.07.2017*, publicado no DOU de 18.07.2017.
- BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 9.580, de 22.11.2018*, publicado no DOU de 23.11.2018.

NORMAS ADMINISTRATIVAS:

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF nº 383, de 12.07.2010*, publicada no DOU de 14.07.2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF nº 527, de 09.11.2010*, publicada no DOU de 10.11.2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF nº 341, de 12.07.2011*, publicada no DOU de 14.07.2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF nº 343, de 09.06.2015*, publicada no DOU de 10.06.2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF nº 63, de 09.02.2017*, publicada no DOU de 10.02.2017.

BRASIL. Ministério da Economia. *Portaria ME nº 129, de 01.04.2019*, publicada no DOU de 02.04.2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Portaria RFB nº 4.066, de 02.05.2007*, publicada no DOU de 02.05.2007.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Portaria RFB nº 3.014, de 29.06.2011*, publicada no DOU de 30.06.2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Portaria PGFN/RFB nº 01, de 12.02.2014*, publicada no DOU de 17.02.2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 33, de 08.02.2018*, publicada no DOU de 09.02.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 360, de 13.06.2018*, publicada no DOU de 20.06.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16.09.2013*, publicada no DOU de 17.09.2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.412, de 22.11.2013*, publicada no DOU de 25.11.2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 08.05.2014*, publicada no DOU de 09.05.2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17.07.2017*, publicada no DOU de 18.07.2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.782, de 11.01.2018*, publicada no DOU de 12.01.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 04, de 09.10.2019*, publicada no DOU de 11.10.2019.

JURISPRUDÊNCIA:

- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Súmulas. Verbetes nº 2, 29, 80 e 143.*
- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 1301-004.604.* Relator: conselheiro Lucas Esteves Borges. Julgado em 18/06/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 10-63.125.* DRJ/Porto Alegre/RS, 6ª Turma. Julgado em 10/10/2018.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 107-3.740.* DRJ07, 15ª Turma. Julgado em 23/11/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 107-1.798.* DRJ07, 1ª Turma. Julgado em 15/09/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-70.215.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 16ª Turma. Julgado em 12/11/2014.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-064.181.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 8ª Turma. Julgado em 21/03/2014.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 10-57.264.* DRJ/Porto Alegre/RS, 4ª Turma. Julgado em 13/07/2016.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 16-61.295.* DRJ/São Paulo/SP, 16ª Turma. Julgado em 10/09/2014.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-113.288.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 7ª Turma. Julgado em 15/01/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-110.810.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 7ª Turma. Julgado em 26/09/2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-68.735.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 8ª Turma. Julgado em 25/09/2014.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-75.483.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 15ª Turma. Julgado em 28/04/2015.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 107-4.544.* DRJ07, 12ª Turma. Julgado em 21/12/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-88.863.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 15ª Turma. Julgado em 29/06/2017.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 108-385.* DRJ08, 4ª Turma. Julgado em 11/08/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-3794.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 9ª Turma. Julgado em 29/04/2003.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-35.066.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 6ª Turma. Julgado em 06/01/2011.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-34.865.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 6ª Turma. Julgado em 16/12/2010.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-105.991.* DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 12ª Turma. Julgado em 13/03/2019.

- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 108-5431*. DRJ08, 14ª Turma. Julgado em 13/11/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 2-81082*. DRJ/Belo Horizonte/MG, 1ª Turma. Julgado em 19/03/2018.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 1-37.004*. DRJ/Belém/PA, 1ª Turma. Julgado em 22/08/2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 6-67.272*. DRJ/Curitiba/PR, 4ª Turma. Julgado em 27/08/2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-100650*. DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 19ª Turma. Julgado em 20/08/2018.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Decisão nº 11-1.008*. DRJ/Recife/PE. Julgado em 14/09/1999.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 104-441*. DRJ04, 6ª Turma. Julgado em 20/08/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 02-102.414*. DRJ/Belo Horizonte/MG, 1ª Turma. Julgado em 14/07/2020.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Decisão nº 7-936*. DRJ/Florianópolis/SC. Julgado em 25/06/2001.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 14-58.586*. DRJ/Ribeirão Preto/SP, 17ª Turma. Julgado em 26/05/2015.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 04-43.146*. DRJ/Campo Grande/MS, 4ª Turma. Julgado em 01/06/2017.
- BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Acórdão nº 12-95.486*. DRJ/Rio de Janeiro/RJ, 17ª Turma. Julgado em 17/01/2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmulas. Verbetes nº 373 e 622*.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 17.591/SP*. Relator: ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. Julgado em 07/06/1994.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 91.998/SP*. Relator: ministro Ari Pargendler. Julgado em 10/04/2000.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 180.442/SP*. Relator: ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em 21/09/2000.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 327.882/MG*. Relator: ministro Edson Vidigal. Julgado em 21/08/2001.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 263.829/SP*. Relator: ministro Fernando Gonçalves. Julgado em 04/12/2001.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 702.739/PB*. Relator: ministra Nancy Andrighi. Julgado em 19/09/2006.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.130.545/RJ*. Relator: ministro Luiz Fux. Julgado em 09/08/2010.

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 998.935/DF*. Relator: ministro Vasco Della Giustina (Desembargador Convocado do TJ/RS). Julgado em 22/02/2011.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 186.614/RJ*. Relator: ministro Herman Benjamin. Julgado em 04/09/2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 276.162/MG*. Relator: ministro Castro Meira. Julgado em 16/05/2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.322.198/RJ*. Relator: ministro Luis Felipe Salomão. Julgado em 04/06/2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.327.010/RJ*. Relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em 22/09/2015.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Conflito de Competência nº 121.723/ES*. Relator: ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Julgado em 26/02/2014.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.352.497/DF*. Relator: ministro Og Fernandes. Julgado em 04/02/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.213*. Relator: Celso de Mello. Julgado em 04/04/2002.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmulas. Verbetes nº 21, 66, 67, 254, 473 e 584*.