



ISSN: 2230-9926

Available online at <http://www.journalijdr.com>

# IJDR

International Journal of Development Research

Vol. 14, Issue, 03, pp. 65107-65112, March, 2024

<https://doi.org/10.37118/ijdr.27925.03.2024>



RESEARCH ARTICLE

OPEN ACCESS

## A BUSCA DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

\*Marcelo José de Lima Dutra

<sup>1</sup>Doutor em Ciências do Ambiente e Sustentabilidade na Amazônia pela Universidade Federal do Amazonas; Aluno finalista no 10<sup>o</sup> período do curso de Direito na Faculdade Santa Teresa, Manaus/AM, março de 2024

### ARTICLE INFO

#### Article History:

Received 17<sup>th</sup> January, 2024  
Received in revised form  
26<sup>th</sup> January, 2024  
Accepted 20<sup>th</sup> February, 2024  
Published online 27<sup>th</sup> March, 2024

#### Key Words:

Tax law, Administrative Process,  
Material Truth Principle.

#### \*Corresponding author:

Marcelo José de Lima Dutra,

### ABSTRACT

Brazilian tax law has two process species: judicial and administrative. Administrative Tax Process has poor law coverage, needing to seek its operation in generic principles and legislations from other areas. One of the main principles to fill the legal void is the Material Truth Principle, object of this project. To understand this principle, this project begins with Administrative Tax Process main aspects, its principles - both specific and generic principles borrowed from other areas. Then we discuss the Moderate Formalism Principle and the evidence production. All of this fully understood, we pass to the Material Truth Principle, studying its use in real cases. Our analyze reinforced the importance of the Material Truth Principle to Administrative Tax Process, and we could see how this principle is gaining even more praise, which is a marvelous sign to Tax Law, at least while we don't have more legislation to fill the legal void.

Copyright©2024, Marcelo José de Lima Dutra. This is an open access article distributed under the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Citation: Marcelo José de Lima Dutra, 2024. "A busca da verdade material no processo administrativo tributário". International Journal of Development Research, 14, (03), 65107-65112.

## INTRODUCTION

O Direito Tributário conta com duas espécies de processo: judicial e administrativo. Embora não seja exauriente em seus diplomas próprios, o processo judicial tributário geralmente não é alvo de maiores dúvidas, sendo suprido satisfatoriamente pelo ordenamento processual civil. O processo administrativo tributário, no entanto, não goza do mesmo privilégio do processo judicial, sendo constantemente revisado em seus procedimentos, e necessitando do apoio de inúmeros princípios e legislações. Um dos princípios mais importantes para essa adaptação visando suprir lacunas legais é o princípio da busca da verdade real, objetivo deste estudo. Para a análise e compreensão do que se propõe, o estudo começa com uma pequena introdução do processo administrativo tributário, comparando em alguns aspectos com o processo judicial, e cobrindo parte da legislação da qual se baliza o íterim administrativo. Continuando em um aspecto genérico para desenho geral do processo, coloca-se princípios administrativos gerais, previstos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, dada a importância desses ao se vincularem com todos os princípios mais específicos do processo administrativo tributário. Entrando na discussão específica, coloca-se, primeiramente, o formalismo moderado, que entendemos ser a melhor escolha para o itinerário argumentativo, isto é, fica mais didático entender esse princípio antes de se refletir acerca da produção da prova e da busca da verdade real.

Avançando para o capítulo da prova, dada a pobre legislação tributária sobre a produção de provas, temos um inescapável e constante empréstimo da teoria processual civilista, inclusive com a maior fonte de inspiração do capítulo sendo o célebre processualista Humberto Theodoro Júnior. Ganhando um aspecto mais prático e, principalmente, do papel do juiz no processo administrativo fiscal, temos a análise introdutória do princípio da busca da verdade material, para posteriormente se encerrar com a análise de dois julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que este princípio acaba ancorando, de formas diametralmente opostas, as duas decisões, nos dando didático panorama do uso deste princípio.

## MATERIAIS E MÉTODOS

**Processo Administrativo Tributário:** A atividade administrativa no Estado de Direito Contemporâneo se dá por uma série de atos interligados, possibilitando um controle interno e externo, bem como a participação de sujeitos interessados. Quando houver uma série de atos visando um resultado de aspecto meramente formal, sem que tenha nele uma finalidade de produção de um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados dentro de um critério envolvendo o contraditório, tem-se um mero procedimento, já quando houver a participação dos interessados dessa forma contraditória, isto é, tendo passado por uma lide, um conflito, para reconhecer um direito subjetivo, tem-se um processo propriamente dito. A distinção

de procedimento e processo se repete, por óbvio, na esfera tributária, tendo meros procedimentos, como o procedimento de fiscalização, reconhecimento de imunidade, entre outros, e os processos contenciosos, especialmente os de impugnação de lançamento tributário. (SEGUNDO, 2018) Como há de se perceber ao longo do estudo, não é dada a liberdade ao funcionário fazendário de empregar presunções e ficções, por maior que sejam as evidências apontando comportamento delituoso do sujeito passivo (contribuinte), com a lei do processo apontando um quadro de providências, expedientes, entre outras medidas, com o escopo de permitir a devida fiscalização do cumprimento dos deveres do contribuinte. (CARVALHO, 2018)

Quando o funcionário fazendário relata o evento tributário – mais comumente, o lançamento – é indispensável a demonstração deste, na linguagem admitida pelo processo, ou seja, tendo o devido manejo das provas da ocorrência factual, e assim comprovar a legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária. Pontua-se, rapidamente, que há um equilíbrio entre a formalidade e a informalidade nesse processo, como será visto adiante, com a formalidade residindo no fato de que deve ser reduzido a escrito e ser documentado todo o ocorrido, e informal no sentido de que não está tão fortemente vinculado a formas rígidas, que poderiam engessar o processo (DI PIETRO, 1997 apud CASSONE, ROSSI, CASSONE, 2017). Os processos administrativos contam com previsão constitucional implícita – implicitamente, por conta de o Brasil ser um Estado democrático de Direito, devendo obedecer aos princípios da legalidade e moralidade, de forma que se torna imperativo à Administração adotar um devido processo legal para o controle interno de seus atos e resolvendo os conflitos com seus cidadãos (autocontrole dos atos administrativos) – e explícita, com previsão expressa na nossa Carta Magna, como há de se ver no próximo capítulo desse estudo, com rápida passagem dos princípios que moldam o processo. Na maior parte das vezes, o processo administrativo fiscal gira em torno da discussão do lançamento, de forma que, se o contribuinte quiser discutir e impugnar o auto de infração (procedimento) se instaura a fase contenciosa da discussão do lançamento, com essa discussão ocorrendo no processo administrativo.

Se uma decisão administrativa for favorável ao contribuinte, ali falece a demanda pública de forma geral, isto é, não que se cogitar provocação da atividade jurisdicional do Estado, pois não cabe ao Fisco submeter ao Judiciário a decisão proferida pela autoridade administrativa competente, já se o resultado for desfavorável, pode o contribuinte requerer nova discussão, dessa vez, no âmbito judicial. Como será reforçado adiante, o processo administrativo fiscal é legislativamente lacunoso, tendo que frequentemente se ancorar em princípios processuais gerais, bem como se basear no direito civil e penal. Entre alguns dos diplomas que podem ser usados para tal, cita-se a Lei nº 9.784 de 1999, que estabeleceu normas básicas sobre o processo administrativo federal geral, direto e indireto, com o art. 2º desse diploma prevendo princípios como legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, entre outros. As normas básicas aqui contidas têm aplicação nas esferas estadual e municipal, já que grande parte delas tem escopo constitucional expresso e implícito. O processo administrativo tributário federal é regido pelo Decreto nº 70.235 de 1972, tendo sofrido algumas alterações pelas Leis nº 8.748 de 1993 e nº 11.941 de 2009, mas, novamente, se lembre que o diploma não supre, nem de perto, toda matéria necessária para o processo, mas já deixa inequívoco, por exemplo, a forma de utilização da consulta fiscal. O Decreto, com suas posteriores modificações, abrange as demandas referentes a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, COFINS, PIS/PASEP, IPMF, CPMF, CIDE, CSLL, empréstimos compulsórios, tributos abrangidos pelo SIMPLES, além de contribuições previdenciárias. (HARADA, 2017) Os órgãos julgadores do processo administrativo federal estão previstos no art. 25 do Decreto, sendo a primeira instância as Delegacias da Receita Federal de Julgamento e em segunda instância o Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, órgão este que, tendo como base suas decisões, balizará nossas análises acerca da verdade real.

**Princípios do Processo Administrativo Segundo a CF/88:** Como visto no excerto anterior, o processo administrativo é implicitamente garantido pela Constituição Federal de 1988, por conta de princípios gerais e direitos fundamentais assegurados que incluem, entre outros, legalidade e devido processo legal.

Previsto, também, explicitamente, se colocando, primeiramente, visão de Hugo de Brito Machado Segundo (SEGUNDO, 2018, p. 76):

Os processos administrativos contenciosos contam com previsão constitucional implícita e explícita [...] isso impõe à Administração que adote um devido processo legal administrativo [...] dando a estes [cidadãos] ainda o direito de provocar esse exame, conforme está previsto, explicitamente, no art. 5º, incisos XXXIV alínea “a”, LIV e LV, da CF/88<sup>2</sup>.

Complementando o célebre doutrinador, coloca-se como manifestação explícita da garantia do processo administrativo, a doutrina de Júlio César Rossi, Vittorio Cassone e Maria Eugênia Teixeira Cassone (ROSSI, CASSONE, CASSONE, 2017, p. 14):

Encontramos, no art. 37, caput, da Constituição Federal de 1988, os princípios fundamentais que informam a Administração Pública da U-E-DF-M, aplicáveis ao processo administrativo fiscal: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Antes de pormenorizar os princípios citados, lembra-se que, em verdade, o processo administrativo fiscal conta com outros inúmeros princípios, e isso já levando em conta os princípios que ganharão capítulos e especificações próprias, mas trabalhar-se-á com os mais importantes para a concisa e resumida reflexão desse estudo. O princípio da legalidade tributária é colocado no artigo 150, I da Constituição Federal de 1988, com o texto vedando à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, sendo igualmente reproduzido nas constituições dos Estados. O ato administrativo de lançamento deve-se, igualmente, fundar-se em lei, sendo vedado ao aplicador fazer ponderações com outros princípios ou mesmos adequações ao caso concreto que possa dirimir a legalidade tributária para editar norma individual e concreta de exigência tributária com base em algum outro princípio constitucional. Não seria o caso, por exemplo, de lançar tributo visando o interesse público que a arrecadação representaria se não há fato gerador adequado na situação.

Não se pode, igualmente, criar ou aumentar tributo por decreto, lembrando-se que há situações tributárias modificáveis via tributo, como aumento ou redução de alíquotas. A impessoalidade tem ligação inescapável com os princípios da isonomia e do interesse público, visto que nesses princípios há o elemento da separação do órgão ou entidade da figura do administrador, mas cada princípio com sua própria substância. Hely Lopes Meirelles (1990), citado por Eduardo Wallace (2014), leciona que o princípio da impessoalidade é uma ramificação do princípio da finalidade, visto que esse impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal, e o fim legal nada mais é aquele que a norma de direito indica o objetivo do ato, de forma impessoal, impedindo que o administrador público impute ao ato um interesse próprio ou de terceiros. Acrescentando ao entendimento, Celso Antônio Bandeira de Melo (2002), citado por Eduardo Wallace (2014), entende que no princípio reside a ideia de que a Administração não deve discriminar, de qualquer forma,

<sup>2</sup> XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

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

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

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.

<sup>1</sup>Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

benéfica ou prejudicial, qualquer um dos cidadãos (aqui, contribuintes), motivo este que forma a ligação ao princípio da igualdade ou isonomia. Praticamente autoexplicativo, o princípio da moralidade coloca que a administração deve se portar de acordo com preceitos éticos, relacionados à honestidade, boa-fé e lealdade. Princípio diz, também, sobre o dever da Administração de atuar em conformidade com princípios éticos, e violá-los implica violação ao próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a conduta viciada a invalidação. Acrescentando ao estudo do princípio, Fernanda Marinela (2012), citada por Wallace (2014), coloca que o princípio se caracteriza como uma evolução do princípio da legalidade, apesar do aspecto de conceito jurídico indeterminado e vago, sem conteúdo definido. Visando coibir atos de imoralidade, há na Constituição e em legislação infraconstitucional, o estabelecimento da necessidade de proteção e de responsabilização do agente público que protagonizou o desvio de comportamento, entre eles o art.37, §4º, da CF/88<sup>3</sup>, Lei 8.429/92 (sobre o enriquecimento ilícito na administração pública direta), os crimes de responsabilidade do Presidente da República e de outros agentes políticos, art.85, V, da CF, os remédios constitucionais, a LRF.

Um dos princípios mais importantes, não só do processo administrativo fiscal, mas como da Administração em geral, o princípio da publicidade, além da previsão no art. 37, há também inscrição no inciso LX do art. 5º: “LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”. Pontua-se o equilíbrio entre a publicidade e o sigilo fiscal. Ricardo Abdul Nour (2002), citado por Barros (2015), ensina que, em última análise, o sigilo que trata o dispositivo constitucional é funcional e não fiscal, isto é, o agente público deve manter sigilo sobre as informações que objete para atingir o determinado fim (a apuração do tributo devido pelo contribuinte), e não manter o sigilo sobre o próprio tributo apurado. Em outros termos, há coexistência harmônica entre eles, pois o sigilo fiscal é direcionado às informações obtidas pelo agente para determinar o crédito tributário, enquanto a publicidade é relacionada ao próprio crédito, bem como ao processo administrativo a este ligado. O princípio da eficiência tem por finalidade a obrigatoriedade de que a Administração Pública trabalhe por bons resultados, obrigando que a atividade seja feita com presteza, perfeição e rendimento funcional. José Eduardo Soares de Melo (2006), citado por Fábio Soares de Melo (2014), coloca que o princípio auxilia tanto a Fazenda (impedir, por exemplo, que falte o eventual lançamento), como o próprio contribuinte (evitar a insegurança de comprometimento de seu patrimônio). Rapidamente resumidos os princípios do art. 37, avança-se ao primeiro dos princípios imperativos deste trabalho: Princípio do Formalismo Moderado.

## DISCUSSÃO

**Princípio do Formalismo Moderado:** Muito embora o Novo Código de Processo Civil de 2015 tenha ajudado a reforçar o princípio do formalismo moderado, um grande obstáculo do processo civil e, por consequência do processo tributário, ainda é o formalismo processual, se apegando a uma rigidez formal geralmente desnecessária para que o processo atinja seu objetivo final. Para piorar, percebe-se que a mentalidade excessivamente formalista segue sendo regra – ou no mínimo é invocado em ocasiões inoportunas – no judiciário brasileiro, podendo se notar, por exemplo, em um entendimento do Supremo Tribunal Federal, que decidiu que um recurso interposto depois de proferida e atuada a decisão recorrida, mas antes de publicação na imprensa oficial, é intempestivo, pois, se entendeu, fora interposto fora do prazo (mesmo que antes, ainda é fora), que se inicia com a publicação (SEGUNDO, 2018). Hugo de Brito Machado Segundo (2018) é um ferrenho crítico do formalismo desmedido,

pontuando que o intérprete – no parágrafo anterior, o STF, mas aplica-se a todo intérprete – que o processo civil obedece as ideias de a) assegurar a efetividade da tutela buscada; b) permitir a participação dos interessados; e c) delimitar a atuação dos juízes, impondo-lhes deveres e tolhendo quaisquer hipóteses de excessos e abusos, sendo plenamente dispensável qualquer formalidade que vá de encontro a esses três itens, sendo, em verdade, até inconstitucionais, posto seus potenciais de ofender o direito de tutela jurisdicional efetiva e devido processo legal. No caso do processo administrativo fiscal, o formalismo moderado encontra-se previsto no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX da lei nº 9.784/99 que regula o processo administrativo federal. É um princípio com forte vínculo ao princípio da igualdade, posto que propicia que qualquer cidadão, mesmo de limitado conhecimento, possa ter seus atos recebidos pela Administração, já que a prescindibilidade de formalismos facilita os trâmites e exigências do processo administrativo, além de dispensar representação por advogado.

Apesar dessa noção de objetividade divorciada (quando oportuno) do formalismo ter sido reforçada com o CPC/2015, um princípio complementar ao formalismo moderado, já do CPC/1973, é o princípio da instrumentalidade das formas, que impõe ao processo que, se realizado por algum modo o objetivo de determinado ato processual e não ocorrendo prejuízo a qualquer dos litigantes ou ao correto exercício da jurisdição, não há o que se discutir sobre anulação ou correção do ato, ainda quando omitido o próprio ato ou realizado deliberadamente contra algum dos formalismos.

Hugo de Brito Machado Segundo, em parceria Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2003), colocaram:

[... ] como as formalidades processuais, e o processo como um todo, são meio através do qual é prestada a tutela jurisdicional, no todo pertinente, ainda, ao exame de sua validade, é a invocação do princípio da proporcionalidade, instrumento por excelência utilizado para o controle da adequação entre meios e fins. Esse controle é feito à luz de cada problema a ser resolvido, com a conciliação dos princípios e direitos fundamentais envolvidos [...]. É a metodologia hermenêutica do novo constitucionalismo e da moderna Teoria Geral do Direito, que se aplica com toda pertinência ao Direito Processual.

Pois bem. É sabido que o princípio da proporcionalidade se divide nos subprincípios da aptidão, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Diz-se apto aquele meio cujo emprego realmente conduz à finalidade buscada. Necessário é o meio que além de apto é o menos oneroso. E, finalmente, uma vez apto e necessário, o ato será proporcional em sentido estrito quando sua realização, que ocorre em prestígio de um valor, não implicar um demorado desprestígio de outros valores igualmente caros à ordem jurídica. As formalidades a serem observadas no curso do processo, [...] devem atender a esses três subprincípios, sob pena de inconstitucionalidade por desproporcionalidade.

Em apertada síntese da brilhante lição dos doutrinadores, entende-se, pois sim, que o formalismo se torna, não só dispensável como de fato inconstitucional – por ser desproporcional – quando atrapalha o objetivo final do processo, isso tanto para Fazenda quanto para contribuinte. Por óbvio, essa oportuna flexibilidade formal terá substanciais implicações na produção da prova, como há de se estudar.

**Da prova no processo administrativo tributário:** A prova é de grande importância para a propositura e pleno desenvolvimento da demanda, uma vez que, por meio da sua apresentação no processo, as partes fornecerão ao julgador elementos fáticos que comprovam e explicitam suas razões, de modo que, caso não produzida, este terá um espectro de atuação limitado e ineficaz. A relação entre a prova e a verdade é direta – tanto no processo administrativo quanto no processo judicial –, na medida em que a norma jurídica aplicável ao caso concreto incidirá sobre o fato que busca ser provado, e se a prova produzida por falsa, a verdade será ocultada, ocorrendo, então,

<sup>3</sup>Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, [...]

§ 4º Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

um processo injusto. Porém, muitas vezes a verdade real não pode ser buscada em sua plenitude, isto é, o julgador não pode levar essa busca pela verdade real à eternidade, pois isso implicaria em praticamente inutilizar o processo, por não prestar a jurisdição pedida quando a demanda foi colocada para sua análise. Isso implicaria, também, a um risco de violação de direitos e garantias fundamentais, tais como segurança jurídica e a razoável duração do processo, valendo invocar brocardo de Humberto Theodoro Júnior (JÚNIOR, 2016, p. 875), citado por Cuentas (2018): “o que não se encontra no processo, para o julgador não existe”, ou seja, a verdade real não se divorcia da verdade processual.

No que tange a valoração da prova, existem três regras – novamente, tanto para o processo judicial quanto para o administrativo – para o julgador formar seu convencimento: a) critério legal, b) livre convicção, c) persuasão racional; embora o doutrinador entenda como superado o primeiro item. Maior parte do colocado até aqui, em especial as palavras do célebre processualista civil Humberto Theodoro Júnior, são apontamentos teóricos e doutrinários. Na verdade, a legislação do processo administrativo tributário, no campo da prova, é bastante escassa, causando dificuldade aos aplicadores da lei fiscal, ou até o próprio contribuinte. A legislação do processo administrativo tributário, além de assistemática, é repleta de vácuos, e isso se repete no campo da prova, precisando as partes do processo recorrer à integração analógica de preceitos do processo comum para suprir essas deficiências, mas geralmente é insuficiente. Uma confusão que se encontrava, por exemplo, era sobre o ônus da prova. Durante considerável tempo, admitia-se a ideia de que o ônus da prova, na matéria fiscal, era papel do contribuinte. Mas, conforme a doutrina evoluiu se superou a tese inicial da inversão da prova, com o sepultamento da ideia da legitimidade dos atos administrativos para incumbir ao contribuinte o referido ônus. Por exemplo, no lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo esteja com a correta fundamentação, ou seja, deve a Administração oferecer prova concludente da ocorrência do evento, conforme previsão da hipótese normativa, e caso o contribuinte conteste a fundamentação, volta a Fazenda o papel, devendo provar o descabimento jurídico da impugnação para sustentar a cobrança. (BARROS, 2015)

Pontua-se ainda, como aludido no capítulo 1, que, embora ainda seja um campo que requer discussão e cautela, a teoria do processo administrativo tributário não tende a aceitar presunções no que tange as infrações subjetivas, devendo a lavratura do lançamento se dar em conformidade com os meios ou instrumentos reconhecidos pelo direito como hábeis, vedando ao funcionário fazendário que empregue recursos imaginativos, por mais evidente que pareça o dolo do sujeito passivo. Sobre essa tortuosa discussão, pontua Luís Eduardo Schoueri (1997) citado por Barros (2015), explica que a necessidade de comprovar a conexão causal é tão crucial quanto evidenciar a presença do indício, isto é, Enquanto este último é um elemento relacionado aos eventos concretos, a relação de causalidade adentra o domínio do pensamento, possibilitando que a refutação ocorra de maneira específica. Portanto, para contestar a ligação causal entre o indício e o fato a ser comprovado, é possível não apenas demonstrar que essa relação não atende aos requisitos lógicos (prova abstrata, lógica), mas também mostrar que a existência do indício não apenas permitiria a ocorrência do fato alegado, mas também de outro evento distinto (SCHOUERI, 1997 apud BARROS, 2015). Grosso modo, a figura da presunção é inaceitável para a concreção do fato que permite a autuação administrativa, não devendo ser um fato incerto, mas sim, algo sem sombra de dúvida.

Há de se estudar, rapidamente, sobre a prova emprestada.

Tal qual no processo judicial, é permitida a prova emprestada no âmbito administrativo, prescindido sua repetição em outro processo administrativo.

Se, por exemplo, há a autuação do Fisco Estadual pelo contribuinte supostamente não ter emitido nota fiscal de algumas mercadorias vendidas e também não escriturou as operações em livros fiscais

próprios, e o contribuinte conseguiu comprovar via perícia que houve sim a obediência aos procedimentos fiscais, essa mesma perícia pode ser levada, por exemplo, se o Fisco Federal autua-lo por acusação similar ou que, mesmo que diversa, pode ser rebatida com a impugnação já realizada no âmbito estadual, honrando a celeridade, coerência e principalmente a economia processual. Realizados os devidos apontamentos da prova no processo administrativo tributário, avancemos ao princípio da verdade real.

**Da Verdade real no processo Administrativo Tributário:** Um processo justo implica que o Poder Público deve ter o pleno conhecimento da legislação e de como se concretizaram os fatos que levaram a demanda, aqui no processo administrativo tributário, a autuação, devendo a autoridade julgadora verificar todos os instrumentos de prova que estiverem ao seu alcance.

Diretamente vinculado ao princípio da legalidade, diz o princípio da busca pela verdade real – ou verdade material – que a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, devendo descobrir a efetiva ocorrência dos fatos os quais tentam ser encaixados à norma. É ligado ao princípio da legalidade, pois os fatos, assim que conhecidos, devem ser ligados as leis que lhes são aplicáveis, visto que do contrário seria uma ilegalidade em face do desconhecimento da verdade. Lembra-se que, quando não houver legislação expressa a uma determinada forma, tanto no campo da prova como em qualquer outro do processo administrativo tributário, será aplicado à teoria geral do processo, bem como de outros institutos de direito civil e penal. Quando não há meio hábil de se conhecer a verdade material, e sendo essa impossibilidade causada por um erro do contribuinte, a Administração não pode ser sua atividade fiscal tolhida, sendo o caso, por exemplo, de se o contribuinte não possuir uma escrituração contábil, nem de outro meio capaz de demonstrar seu lucro real, acaba sobrando ao Fisco à medida do arbitramento, mas, por óbvio, tal medida é excepcional. (SEGUNDO, 2018)

O arbitramento ao lançar, em uma percepção de *prima facie*, soa como penalidade, mas não deve ser vista como tal, sendo, na verdade apenas um último recurso do Fisco para situações nebulosas.

Não pode, porém, o Fisco, na existência de escrituração regular, deixar de cumprir o seu dever de investigação analítica dos fatos concernentes à base de cálculo primária, socorrendo-se direta e imediatamente do mecanismo do arbitramento. É a este princípio que a jurisprudência alude, salientando o caráter excepcional do arbitramento, cujo recurso só deve ser adotado em casos extremos [...] A excepcionalidade do arbitramento resulta da preferência da lei pela prova direta como forma de revelação da verdade material [...] o dever de investigação do Fisco só cessa na medida e a partir do limite em que o seu exercício se tornou impossível, em virtude do não exercício ou do exercício deficiente do dever de colaboração do particular em matéria de escrituração mercantil (grifo nosso) (XAVIER, p. 141, 1996 apud SEGUNDO, p. 47, 2018).

Por mais que o processo administrativo, em especial pela falta de legislação específica, soe confuso e lacunoso, há uma considerável segurança jurídica por conta da valorização massiva do princípio da verdade real, de forma que, conforme no excerto destacado, se realmente não for possível ao Fisco imputar os valores precisos e autuar, sendo insuficientes até para uma medida excepcional como o arbitramento – lembrando que mesmo essa, conta com balizas e parâmetros estabelecidos, não sendo uma mera presunção irrestrita do fazendário –, o lançamento não irá prosperar. Claro, a verdade material não beneficiará apenas o contribuinte, nessa espécie de *in dubio pro reo* tributário, mas também torna imperativo que a Administração realmente use de todos seus recursos para produzir provas, podendo não só levar novas provas após a inicial, mas devendo também levar em conta todas as provas e fatos que tenha conhecimento quando elas forem capazes de influenciar na decisão (RIBAS, 2003 apud XAVIER, 2015). Mesmo que praticamente ínsito, é importante destacar que a verdade material implica, também, que todos os tipos de provas são permitidos, se praticados dentro da

lei e sendo moralmente legítimos, sendo, resumidamente, aberta, desde que válida (XAVIER, 2015), sendo até uma honra e resgate no princípio da instrumentalidade das formas. Analisar-se-á, enfim, o paradigma da busca da verdade real, tendo como base decisões do Conselho Administrativo de Recursos Federais (CARF).

**A Busca da Verdade real nas Decisões do Carf:** Como aludido, a verdade real é um paradigma, não só do CARF, como de todos órgãos julgadores administrativos fiscais, mas para este trabalho, será feita análise de dois julgados do CARF, sendo um exemplo clássico de trabalhos, além de um acórdão recentíssimo.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF  
Exercício: 1998,1999. IMPOSTO RENDA PESSOA FÍSICA.  
TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
DECADÊNCIA NA FORMA DO ARTIGO 150, § 40 DO CTN.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que ocorre em cada competência. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência. A atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 40 e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

PRINCÍPIO DA PRECLUSÃO PROCESSUAL X PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Tanto o Princípio da verdade material como o Princípio da preclusão são Princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal. Nos processos de determinação e exigência de crédito tributário, a impugnação fixará os limites da controvérsia, sendo considerada como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A utilização do Princípio da preclusão não pode ser estendida ao extremo, devido à influência do Princípio da verdade material. Uma vez que o Princípio da verdade material está constantemente em conflito com o da Preclusão, cabe ao julgador avaliá-los de maneira equilibrada e adequada.

Constatada a ocorrência do fato gerador do tributo, a autoridade fiscal procede ao lançamento formal do crédito tributário que o contribuinte, não concordando com a imputação poderá impugná-la. Instalado o contraditório, o julgador deve empreender no sentido de comprovar se a hipótese abstratamente prevista na norma ocorreu de verdade, sem limitar-se ao alegado e apresentado como prova.

Não há verdadeira hierarquia entre os Princípios, uma vez que ora poderá prevalecer um ora outro, devendo ser feito o teste de proporcionalidade, para decidir qual rege o caso concreto. Há, pois, uma hierarquização em função do caso concreto. Não merece reparo o acórdão recorrido no ponto em que norteado pelo Princípio da verdade material concluiu inexistir valor a ser tributado a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto no ano calendário de 1998. Recurso especial negado.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais. Processo nº 10120.001177/2003-71 Recurso 146.225 Especial do Procurador Acórdão 9202-00.818 Julg. 10/05/2010) (grifo nosso)

Neste primeiro acórdão nota-se, por primeiro, a flexibilização do formalismo, isto é, sempre há a presença, mesmo que mínima, de alguma formalidade, algo necessário ao processo, posto que este se dá de forma vinculada ao rito processual embasado em lei.

O segundo ponto, mais importante no sentido deste trabalho, mostrou uma relativização dos prazos preclusivos, que fora necessária, não só nesse processo, mas é prática comum em reclamações e recursos, recebidos, conhecidos e julgados, mesmo que intempestivos. (MACEI, 2012)

Enfim, ao segundo acórdão.

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA [...]

O indeferimento de diligências consideradas desnecessárias pela autoridade julgadora, desde que fundamentado, não configura cerceamento do direito de defesa.

Por essas razões, na espécie, não vislumbro a configuração de hipótese de nulidade da decisão de primeira instância.

ELEMENTOS PROBATÓRIOS TRAZIDOS ORIGINALMENTE EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DIÁLOGO COM A DECISÃO DE PISO. EXCEÇÃO À REGRA GERAL DE PRECLUSÃO. CONHECIMENTO.

Devem ser conhecidos pela autoridade julgadora de segunda instância os elementos probatórios trazidos aos autos originalmente em sede de recurso voluntário em diálogo com as razões supervenientes trazidas pela decisão de piso, em atenção ao disposto no artigo 16, § 4º, c, do Decreto nº 70.235/72. (grifo nosso)

Esse acórdão demonstrou acertada posição de conjugar os parâmetros do processo administrativo fiscal: a busca da verdade dentro dos limites normativos, o reconhecimento da prova extemporânea como uma ação de caráter excepcional e complementar à decisão recorrida, com a aceitação de provas na esfera recursal para que exista diálogo com as razões supervenientes e com a decisão de instância anterior. A produção de provas em ocasiões diversas das estabelecidas na regulamentação do processo administrativo, e isso válido tanto nas esferas federal, estadual ou municipal, ultrapassa formalismos, mas a verdade material deve ser entendida como verdade lógica atingível, dentro dos parâmetros da realidade jurídica que envolve o assunto em lide (GEMENTE, 2020).

## RESULTADO

Uma conclusão simples e concisa dificilmente é extraída de um trabalho envolvendo o processo administrativo tributário fiscal, posto que, como demonstrado, é um processo lacunoso, repleto de vácuos legislativos. Justamente por essa ausência textual que os aplicadores do Direito tentam suprir com diplomas de outras matérias – em especial o processo civil – e pela teoria geral do processo, restando a praticamente todo estudo que tenha como base princípios constitucionais e tributários, analogias com o processo tributário judicial, bem como, por óbvio, a análise de caso concreto. Este trabalho fora deliberadamente organizado de forma a colocar, primeiramente, princípios constitucionais e administrativos gerais, para posteriormente colocar os especificamente tributários, e dentro deste segmento, se refletiu por primeiro sobre o formalismo moderado, para depois avançar à prova e, enfim, a busca da verdade material, também chamada real. Na análise dos dois julgados aqui colocados, tivemos, primeiramente, uma imperatividade do formalismo moderado, de maneira que honrou até o princípio da instrumentalidade da forma, visto que houve uma flexibilização – que veio a ser um paradigma tributário administrativo – dos prazos de preclusão para o acolhimento da prova. No segundo julgado, obtivemos a valorização da prova, com a frustração do pedido do contribuinte referente a criação de prova extemporânea que, novamente, só foi possível com o formalismo moderado. Mas, em ambos, atestou-se que a âncora da qual os julgadores se basearam foi o princípio da verdade real, tanto quando suplantou outros princípios para valorizar a prova dentro da legalidade, quando foi usado como um contrapeso junto à verdade lógica dentro do processo.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Marcos Cleber Aragão. Princípios do Processo Administrativo Fiscal. Disponível em: <https://ambitojuridico.com>.

- br/cadernos/direito-tributario/principios-do-processo-administrativo-fiscal/ Acesso em: 24 fev. 2024.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988.
- BRASIL. Decreto nº 70.235 de 1972.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a Teoria da Prova no Procedimento Administrativo Tributário e o Emprego De Presunções. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sobre-a-teoria-da-prova-no-procedimento-administrativo-tributario-e-o-emprego-de-presuncoes-de-paulo-de-barros-carvalho/> Acesso em: 24 fev. 2024
- CASSONE, Vittorio. Processo tributário: teoria e prática/ Vittorio Cassone, Júlio César Rossi, Maria Eugenia Teixeira Cassone. – 15. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017
- CUENTAS, Gabriel Laredo. A Prova Em Matéria Tributária E As Influências Do Novo Código De Processo Civil. In: Estudos de Direito Tributário - 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados”, São Paulo, 2018, p. 453-479
- GEMENTE, Roberta Vieira. Processo Administrativo Fiscal – Provas Na Instância Recursal – Análise Do Acórdão CARF N. 1401-004.298 – Verdade Lógica. Disponível em: [www.academiafiscal.com/processo-administrativo-fiscal-provas-na-instancia-recursal-analise-do-acordao-carf-n-1401-004-298-verdade-logica](http://www.academiafiscal.com/processo-administrativo-fiscal-provas-na-instancia-recursal-analise-do-acordao-carf-n-1401-004-298-verdade-logica) Acesso em: 24 fev. 2024.
- HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.
- MACEI, Demetrius Nichele. O Princípio Da Verdade Material No Processo Tributário, 2012. 188f. Tese de Doutorado de Direito Tributário, Pontifícia UniverisdadeCatólia de São Paulo, São Paulo-Brasil, 2012.
- MELO, Fábio Soares de. Processo Eletrônico Não Pode Comprometer Direitos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mai-05/fabio-soares-melo-processo-eletronico-nao-comprometer-direitos> Acesso em: 24 fev. 2024.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.
- THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento – vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- WALLACE, Eduardo. Da aplicação dos princípios constitucionais da administração pública à instituição e cobrança de tributos. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/29788/da-aplicacao-dos-principios-constitucionais-da-administracao-publica-a-instituicao-e-cobranca-de-tributos> Acesso em: 24 fev. 2024.
- XAVIER, Leandro Garcia Santos. O Processo Administrativo Fiscal E A Verdade Material. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-processo-administrativo-fiscal-e-a-verdade-material/> Acesso em: 24 fev. 2024.

\*\*\*\*\*