

**I PRÊMIO CARF DE MONOGRAFIAS
EM DIREITO TRIBUTÁRIO - 2010**

**A PRECLUSÃO E A VERDADE MATERIAL
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

TEMA 1 – O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF)
1.1 Os princípios que informam o PAF

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	3
1. DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	10
1.1. Da Administração Tributária.....	12
1.2. Do processo administrativo tributário.....	13
1.3. Direito e Processo.....	15
1.4. Da estrutura de julgamento administrativo federal em matéria tributária	17
1.5. Dos princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo	19
fiscal.....	
1.6. Sobre princípios e regras.....	20
2. O INSTITUTO DA PRECLUSÃO.....	23
2.1. Evolução histórica.....	23
2.2. Conceito.....	24
2.3. Natureza jurídica.....	27
2.4. O fundamento da preclusão.....	30
2.5. A preclusão no Processo Administrativo Fiscal.....	32
3. O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.....	37
3.1. Verdade material <i>versus</i> verdade real.....	37
3.2. A verdade material no Processo Administrativo Fiscal.....	40
4. O CONFLITO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA PRECLUSÃO E DA	
VERDADE MATERIAL.....	46
5. CONCLUSÃO.....	56
5.1. Aspecto legal.....	57
5.2. Aspecto principiológico.....	58
5.3. Aspecto teleológico.....	64
5.4. Aspecto objetivo.....	66
5.5. Aspecto da eficácia administrativa.....	67

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUÇÃO

A busca da verdade real, ou verdade material, tem sido um dos temas mais importantes de que lidam os órgãos responsáveis pelos processos decisórios que afetam a vida da população em geral, com vistas a garantir a efetividade da aplicação da justiça e, em última análise, assegurar a pacificação social.

O próprio processo civil brasileiro, que é orientado pelo princípio dispositivo, vem se submetendo a novas interpretações, no sentido de se atribuir maior liberdade ao magistrado na apuração da verdade dos fatos. O princípio do dispositivo não se traduz mais na idéia de que a verdade seja obtida tão-somente com a atividade das partes e pelas provas trazidas por estas ao processo (verdade formal), mas, pelo contrário, vem prestigiando a busca da verdade real como escopo primário do processo, visando a garantir a aplicação da justiça, finalidade maior da atividade judicial.

Com o objetivo de buscar a tão almejada justiça reclamada pela sociedade, a processualística moderna vem interpretando os dispositivos do Código de Processo Civil da forma mais ampla possível, reconhecendo ao magistrado o poder de tomar a iniciativa na produção das provas, ainda que de forma subsidiária à atividade das partes, abandonando a sua posição de inércia no processo quando sentir que a verdade formalmente concebida não foi suficiente à elucidação dos fatos verdadeiramente ocorridos.

Ora, se no processo judicial está havendo a mencionada flexibilização do princípio dispositivo, este lastreado na verdade formal, com muito mais razão a

busca da verdade dos fatos deve ser o grande objetivo da atividade julgadora no processo administrativo geral e mais especificamente no processo administrativo fiscal, que já tem a verdade material como um de seus preceitos fundamentais.

Deveras, uma das principais diferenças que sempre houve entre o processo administrativo e o processo judicial é exatamente a busca da verdade. Enquanto no processo desenvolvido no âmbito do Poder Judiciário, busca-se, em regra, a verdade formal, no processo administrativo o princípio da verdade material é de observância obrigatória, predominando a busca da maior aproximação possível da real ocorrência do fato gerador.

Nas precisas palavras de Alberto Xavier, “o processo administrativo tributário de impugnação tem por fim a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários”¹.

A **verdade material** é o princípio através do qual se busca desvendar os fatos ocorridos, sobre os quais se enfrentam os sujeitos da relação jurídico-tributária, tanto nos processos de auto de infração, como nas decisões administrativas em pedidos de restituição, compensação, etc.

Como no processo administrativo tributário o que se busca é garantir a legalidade da tributação, o julgador tem mais liberdade para a apreciação das provas para formar sua convicção, devendo pesquisar exaustivamente a ocorrência da situação prevista hipoteticamente na norma, podendo, inclusive, produzir, ele próprio, aquelas provas que entender imprescindíveis à elucidação dos fatos. Odete Medauar preceitua que:

¹ XAVIER *Apud* CAIS, 2007, p.252.

...o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.²

O que se trata mediante a verdade material é a busca do ato administrativo que esteja de acordo com os fatos ocorridos (mais próximo deles). No ato administrativo vinculado (lançamento, CTN, art. 142), na necessária vinculação à lei do servidor e, ainda, pelo impedimento de inovar nos fundamentos, o ato de julgamento é um ato de controle do ato administrativo: verifica-se se o ato expedido está correto diante dos fatos.

Nessa linha de raciocínio, impõe-se a necessidade de investigar a essência dos princípios em conflito e, em face da análise da verdadeira função do julgador administrativo, tentar estabelecer de forma razoável os limites que devem ser observados na decisão de apreciar uma prova robusta da ocorrência ou não do fato objeto do litígio, carreada aos autos fora do prazo legal.

Por outro lado, o princípio da verdade material se esbarra, muitas vezes, na preclusão do direito da parte de praticar determinado ato processual em face da extinção do prazo legalmente estabelecido. Pela preclusão, se a parte não praticar o ato no prazo previsto em lei, não mais poderá praticá-lo validamente.

A **preclusão** é um princípio basilar, tanto no processo administrativo como no processo judicial. Ela ocorre quando expira o prazo fixado em lei para a prática de determinado ato processual, implicando para a parte, a partir daí, a impossibilidade de se realizar um direito.

² MEDAUAR. **Processualidade no Direito Administrativo**, 1993, p.121.

Trata-se de uma opção do legislador ligada à rigidez do sistema, que determina a prática de atos processuais no prazo estatuído na norma de regência do procedimento tratado. Na medida em que impõe limites temporais (ou espaciais) à prática de determinados atos processuais, a preclusão garante às partes e ao próprio julgador a tranqüilidade necessária para a prática dos seus próprios atos no processo, tendo como resultado a segurança jurídica, a celeridade processual, a satisfação do princípio da não-surpresa, etc.

A perda da faculdade de praticar um ato processual pode se dar em virtude da inobservância de um prazo legal ou judicial. Como exemplo, citamos o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972³, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal, o qual determina a obrigatoriedade de apresentação da prova documental juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em outro momento processual. O próprio dispositivo citado excepciona as situações em que a Administração deverá aceitar a apresentação da prova fora do prazo estabelecido, desde que fundamentadas.

É de se observar que a jurisprudência administrativa tem sido bastante rigorosa na impossibilidade de aceitação de prova apresentada de forma intempestiva quando a situação não está enquadrada em alguma das hipóteses

³ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

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

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

mencionadas no referido dispositivo. Veja-se algumas ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes a esse respeito:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO. A instrução processual é concentrada no momento da impugnação. Considera-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância a juntada posterior e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto. [2º CC / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 201-77370 em 02.12.2003. Publicado no DOU em: 14.05.2004].

PAF - É preclusa juntada de provas, laudos ou outros documentos pelo contribuinte em momento posterior à apresentação da peça impugnatória, ressalvadas as hipóteses de impossibilidade de fazê-lo ou de força maior, que devem ser devidamente provadas. A competência para julgar a matéria em grau de recurso é do Segundo Conselho de Contribuintes. [3º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 303-00.968 em 10.08.2004. Publicado no DOU em: 20.04.2005].

PAF - PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL - PRECLUSÃO. Na forma do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [2º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 202-15.803 em 15.09.2004. Publicado no DOU em: 11.08.2005].⁴

Mas, como deve agir o julgador quando a prova é apresentada fora do prazo e, à vista de tais documentos, ele verifica que, realmente, os fatos militam a favor do contribuinte, pelo que o ato administrativo impugnado ou recorrido se mostra maculado pela ilegalidade?

Considerando que o administrador não deve se limitar aos aspectos formais do processo administrativo, buscando sempre a verdade dos fatos, como deve decidir quando a preclusão do direito da interessada quanto à prática dos atos processuais necessários à elucidação dos fatos prejudicar a constatação da

⁴ BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Conselhos de Contribuintes. Obtida na internet. Acesso em fevereiro/2008.

realidade relativa aos fatos que trazem como conseqüência a existência ou não da relação jurídico-tributária?

São essas questões que nortearam as investigações a que nos propusemos através do presente trabalho, com vistas a tentar respondê-las de forma sustentada e cientificamente abalizada.

Nessa esteira, buscou-se analisar a real extensão do princípio da verdade material, suas repercussões no processo administrativo em contrapartida ao princípio da preclusão do direito à prática dos atos processuais, bem como a adequada aplicação desses princípios no processo administrativo tributário no âmbito federal.

Procurou-se investigar a origem dos princípios em conflito com o objetivo de apreender o verdadeiro alcance teleológico de cada um, seus fundamentos, sua natureza jurídica etc., com vistas a perceber suas principais características e sua adequada aplicação aos atos administrativos em geral. Objetivou-se identificar o entendimento doutrinário e jurisprudencial na aplicação dos referidos princípios, para tentar compreender os exatos contornos de cada um dentro da atividade administrativa.

Visando à delimitação do foco da presente pesquisa, direcionando de forma mais específica o assunto abordado, foi adotada como paradigma a legislação relativa ao processo administrativo tributário no âmbito federal, especialmente as normas previstas no processo administrativo fiscal, disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e no processo administrativo geral, regulado pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que tem aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Enfim, este trabalho teve por finalidade especialmente identificar a opção mais adequada ao julgador em face do conflito entre a preclusão processual e o princípio da verdade material, buscando justificar a obrigatoriedade ou não de observância de cada um desses princípios no desenvolvimento do processo administrativo tributário.

Assim sendo, através da investigação metódica dos conceitos jurídicos dos princípios constitucionais em questão, da análise dos posicionamentos insculpidos nos julgados administrativos e judiciais acerca do assunto, bem como dos entendimentos doutrinários abalizados a respeito da matéria, o presente trabalho procurou demonstrar a exata compreensão desses preceitos e sua adequada aplicação ao processo administrativo tributário, objetivando fornecer ao julgador administrativo elementos que o auxiliem na tomada de decisão quando em confronto com a colisão dos preceitos em estudo.

A presente pesquisa se justifica em virtude das recorrentes discussões, em processos administrativos ou em demandas judiciais, de se prejudicar a descoberta da verdade dos fatos em virtude de um formalismo exacerbado que muitas vezes declara a preclusão do direito da parte de comprovar suas alegações, mesmo em detrimento da verdade material no processo administrativo.

1. DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito e esse caráter democrático deve influir sobre o modo de atuação da Administração Pública, eis que esta é integrante da organização estatal e deve repercutir de forma plena e integral sobre todos os setores da sociedade. No Estado de Direito, os governantes e autoridades públicas devem se submeter ao direito como qualquer entidade ou cidadão, não estando fora nem acima das normas jurídicas.

O Direito Administrativo contemporâneo propugna por modelos de administração em que o foco de preocupação deve centrar-se no cidadão, em sua atual acepção⁵. Dessa forma, objetivando tornar a administração mais democrática, permite-se o direito de defesa ao contribuinte, de forma ampla e imparcial, que deve ser exercido pelo cidadão na forma da legislação vigente.

A busca da justiça deve ser um dos objetivos primordiais da Administração Pública. Conforme enfatiza Marcos Neder:

A Administração Pública, no exercício de sua competência constitucional, não pode olvidar de buscar a realização da justiça, fim último que legitima sua atuação. Este objetivo não deve ficar restrito apenas ao Poder Judiciário, é também de interesse administrativo. Desse modo, órgãos internos na Administração devem realizar o controle de seus atos. Trata-se, na verdade, de estabelecer controles "desde dentro", ou seja, incidentes na própria intimidade da Administração ao longo da formação da sua vontade, em vez de se contentar com controles operados de fora, pelo Judiciário, e, portanto, só utilizados *ex post facto*.⁶

⁵ O termo 'cidadão', que nasceu como designativo de 'morador da cidade', a partir do século XVIII, passou a designar 'aquele que goza de seus direitos civis e políticos', sentido que teria contribuído para a eclosão da Revolução Francesa, sendo reforçado quando da aprovação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. (BUENO, Márcio. **A Origem Curiosa das Palavras**, 2003, p. 76) O autor é jornalista, publicitário e atualmente ocupa a função de Coordenador da Assessoria de Comunicação Social do Ministério da Cultura).

⁶ NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004, p. 23

O poder conferido aos administradores públicos significa ao mesmo tempo um dever, isto é, ao mesmo tempo em que o administrador público tem a prerrogativa de praticar determinado ato, tem ele a obrigação de praticá-lo, eis que o seu exercício se dá em atendimento ao interesse público, isto é, para benefício de toda a sociedade.

Os poderes atribuídos aos particulares configuram-se em uma faculdade de agir, mas para o administrador público, em que a pese as atribuições de competência passarem a impressão de que serem facultativas, são na verdade obrigações de atuar na gestão da coisa pública. É dizer, presentes as condições previstas em lei para que o ato administrativo seja praticado, o administrador não só pode, como deve praticá-lo, não podendo se eximir de fazê-lo, sob pena de responsabilidade funcional.

O Código Tributário Nacional, ao instituir a cobrança de taxa pelo exercício regular do poder de polícia, estabelece em seu art. 78, parágrafo único, que é considerado regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Verifica-se, assim, que um dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito é precisamente o da legalidade, sendo que o ato decorrente do poder de polícia, como todo ato administrativo, também está sujeito aos limites impostos pela lei, além, é claro, de sujeitar-se à observância dos demais princípios constitucionais norteadores da conduta da administração pública.

Assim, o poder de polícia administrativa está sempre sujeito ao controle de legalidade do Poder Judiciário, ainda que o ato disponha de certa discricionariedade, eis que esta deve ser exercida sempre nos limites traçados pela lei.

1.1. Da Administração tributária

No desempenho de sua atividade fiscalizadora no que concerne à verificação do cumprimento de preceitos que os particulares devem observar relativamente ao cumprimento de suas obrigações tributárias, a Administração também deve observar as normas legais pertinentes, as quais estabelecem os limites, as condições e as formas da prática dos atos administrativos.

A Administração tem suas atividades informadas pelo princípio da legalidade, pelo que as autoridades administrativas têm sua competência vinculada aos ditames previamente estabelecidos pelos mandamentos legais. Mesmo no exercício do poder discricionário, a atuação da autoridade administrativa está circunscrita aos parâmetros legais. O ordenamento confere ao administrador um poder de decisão, mas predetermina as situações e condições em que deve ser exercida, canalizando-a a uma só direção.

Nessa esteira, especialmente no exercício de suas atribuições concernentes à arrecadação de tributos instituídos por lei, orientação dos contribuintes, tomada de decisões em processos administrativos etc., o administrador tributário tem seu campo de atuação perfeitamente delimitado pela lei. Como bem enfatizado por Aurélio Pitanga Seixas Filho,

Como o tributo é um dever legal imposto às pessoas de contribuírem, em dinheiro, de acordo com a respectiva capacidade econômica, para a cobertura das despesas governamentais, cabe, então, ao órgão fiscal exigir ou controlar o pagamento do tributo devido pelos contribuintes nos termos em que (determinado) ordenado pela lei.⁷

Ao promover a arrecadação de tributos, a Administração Tributária deve estar desprovida de interesse subjetivo, devendo agir sempre em obediência aos imperativos legais, atendendo ao interesse objetivo de exercer sua função constitucional, regida pelos preceitos objetivamente insculpidos nas normas jurídicas expedidas pelo Poder Legislativo. Ressalta ainda o autor citado que

A atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não envolve qualquer interesse próprio das autoridades fiscais, nem é o exercício de um direito subjetivo do órgão fiscal, que, também, não é a parte credora de uma relação jurídica.

A função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro da mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral *imparcialidade*.⁸

1.2. Do processo administrativo tributário

Sob a influência do sistema denominado *common law*, vigente nos Estados Unidos e países da comunidade britânica, o Brasil adotou o princípio da universalidade de jurisdição, segundo o qual somente o Poder Judiciário detém a jurisdição única para a solução das controvérsias entre os particulares e a Administração.

Não obstante, mesmo mantendo a função jurisdicional como privilégio do Judiciário, a quem compete a tomada de decisões com força de definitividade, a

⁷ SEIXAS FILHO, 1996, p. 9

⁸ SEIXAS FILHO, 1996, p. 12.

partir da Constituição de 1934, foi criado no Brasil um tribunal especial para julgar recursos de atos e decisões do Poder Executivo. Mantida a permissividade de criação dos contenciosos administrativos pelas Constituições que se sucederam, foram criados no País vários órgãos administrativos de julgamento, cuja legitimidade está hoje amparada especialmente nos incisos XXXIV, “a” e LV da Constituição Federal de 1988.⁹

Assim, o texto constitucional confere aos processos administrativos a competência para prevenção de conflitos de interesses que envolvam Administração Pública, ainda que esses conflitos possam vir a ser submetidos à apreciação judicial. Conforme ensina Marcos Neder,

...ante a iniciativa do cidadão de se insurgir contra ato ou decisão de órgãos da Administração, inicia-se processo administrativo de controle da legalidade, cuja finalidade é expressar a vontade da Administração. Caso declare sua concordância com o pleito do contribuinte, torna o ato administrativo ineficaz, evitando demandas judiciais desnecessárias.¹⁰

A função do processo administrativo é ainda mais importante quando se trata de matéria tributária, pois é um sistema de eliminação célere de conflitos, reduzindo o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário, o que ajuda de forma decisiva a aliviar o peso insuportável de questões a julgar. Para Hugo de Brito Machado, “a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro.”¹¹

⁹ CF, Art. 5º, 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;

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;

¹⁰ NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004. p. 25

¹¹ MACHADO. *Apud.* NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004, p. 25

Mediante a autorização contida no Decreto nº 822, de 1969, o processo administrativo fiscal é disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, aplicando-se de forma subsidiária os preceitos e princípios da Lei nº 9.784, de 1999, que norteiam a conduta dos agentes públicos investidos nas funções inerentes à Administração Pública. Conforme bem se exprime Hamilton Castardo,

O Processo Administrativo Fiscal é a via para solucionar os conflitos entre os contribuintes e o Fisco, buscando, como atividade-fim, a correta aplicação da legislação tributária. Não têm os tribunais administrativos função jurisdicional, não existe o verdadeiro contencioso administrativo, e exercem funções decisórias no âmbito da Administração, entretanto, sem eficácia de coisa julgada. O termo jurisdição, derivado de *jus dicere*, significa "dizer o direito" e entende-se aplicável não somente nas decisões de conflito, controvérsia, mas na expressão daquele que emana um entendimento sobre fatos ocorridos e que se contrapõe aos interesses de outro. Especificamente no âmbito do processo tributário administrativo o termo "jurisdição" é a forma da Administração dizer o direito.¹²

1.3. Direito e Processo

A melhor doutrina brasileira já vem classificando a atual ciência processual como instrumentalista, dado que diversos dispositivos foram alçados ao nível constitucional, elevando, assim, as garantias processuais ao nível máximo da hierarquia jurídica. Dessa forma, atribuindo-se a importância do processo aos seus resultados, maximiza-se seu potencial instrumental de proteção aos direitos dos cidadãos em geral na defesa dos direitos individuais, coletivos, sociais, políticos, etc.

¹² CASTARDO, 2006, p. 133.

José Roberto dos Santos Bedaque destaca a necessidade da relativização do binômio direito-processo, visando a resgatar o caráter ético da ciência processual em detrimento do formalismo puro, demonstrando que o seu objeto são as relações da vida regradas pelo direito material, tendo o processo como finalidade precípua servir de instrumento à consecução dos bens da vida tutelados pelo ordenamento jurídico no plano substancial. Para o autor citado,

...o processualismo exagerado normalmente acaba por criar enormes dificuldades para o próprio escopo do processo. A grande atenção que se dá para os conceitos processuais configura inversão de valores, pois o que realmente importa são os resultados alcançados pelo processo no plano do ordenamento material e da pacificação. A preocupação com a técnica é justificável enquanto meio para atingir fins. A precisão conceitual é necessária a qualquer ciência. Apenas não se pode transformar a técnica, os conceitos e as definições em objeto principal da ciência processual.¹³

Ressalta ainda o autor que o exato significado da tutela jurisdicional, assim entendida como a tutela efetiva de direitos ou da integridade da esfera jurídica de alguém, é a análise do fenômeno processual sob o ângulo de quem tem razão. Ou seja, a tutela é o escopo do processo, o que constitui, portanto, uma visão do direito processual que põe em relevo o resultado do processo como fator de garantia do direito material.

Para Bedaque, a jurisprudência dos nossos tribunais, estimulada por juristas responsáveis por trabalhos elaborados neste sentido, a par da ênfase tradicionalmente processualística de suas decisões, já vem adotando posições fundadas em critérios de racionalidade material, demonstrando a necessidade da prevalência, no mundo atual, da visão do processo como um instrumento a serviço do direito material.

¹³ BEDAQUE, 2006, p. 19.

A eficácia de todo o sistema processual deve ser medida em função de sua utilidade para o ordenamento jurídico material e para a pacificação social. Vale dizer, as normas processuais não devem ter um fim em si mesmas, mas estarem a serviço das regras substanciais, a verdadeira razão de ser do direito processual. Não obstante tratem-se direito e processo de matérias autônomas, o direito processual só existe em razão do direito material, devendo aquele, destarte, assegurar a tutela dos interesses juridicamente amparados por esse.

Assim, o processo deve assumir o seu caráter estritamente instrumental, devendo convergir seus institutos para a efetiva proteção dos direitos e situações tutelados no plano substancial, objetivando o fim último da atividade jurisdicional que é a busca da eficiência e da sua real utilidade na solução dos conflitos para a pacificação social.

1.4. Da estrutura de julgamento administrativo federal em matéria tributária

As instâncias de julgamento administrativo foram criadas em quase todos os países especialmente com o objetivo de reduzir as demandas judiciais, aliviando o Poder Judiciário do peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar, além de aliviar a administração dos encargos e custas processuais, porquanto, mediante o reexame interno dos seus próprios atos, procura anular aqueles reconhecidamente maculados por ilegalidade.

Regulado em nível federal pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, com alterações introduzidas pelas Leis nº 9.784, de 29.01.1999 e nº 10.522, de

19.07.2002, o processo administrativo fiscal é o rito através do qual a administração, mediante a provocação do interessado, analisa a legalidade dos atos administrativos praticados por seus agentes.

A jurisdição é uma das principais diferenças entre o processo administrativo tributário e o processo desenvolvido perante o Poder Judiciário, já que este se desenvolve mediante um juiz natural e imparcial, enquanto aquele é decidido pelo próprio órgão responsável pelo ato administrativo objeto do litígio, não sendo a imparcialidade, assim, seu pressuposto de validade. Nas precisas palavras de Cleide Previtalli Cais,

O processo administrativo tributário desenvolve-se no âmbito de cada poder público, sendo a relação jurídica constituída entre administrador e administrado, colocando-se a Administração Pública dotada do poder de exigir o recolhimento do tributo, ao mesmo tempo, como interessado e como juiz de seu próprio interesse e do interesse do contribuinte.

(...) em posição totalmente diversa, o processo judicial tributário é desenvolvido perante os órgãos do Poder Judiciário, resguardado por todas as garantias da magistratura, a fim de assegurar decisões conformes à Constituição Federal e às leis, colimando a realização da justiça social, inerente à devida aplicação da legislação tributária.¹⁴

Não obstante o aparente conflito entre o que acima afirmado e as considerações de Seixas Filho (pg. 17/18), sua condição de “interessado e juiz”, não concede ao administrador público a possibilidade de decidir, senão em exata conformidade com a lei e o Direito, buscando sempre almejar a aplicação da justiça nas decisões tomadas nos processos administrativos tributários. A professora Cleide Previtalli Cais argúi que,

Nas palavras de Alberto Xavier, "o processo administrativo de impugnação tem por fim a descoberta da verdade material relativa

¹⁴ CAIS, 2007, p. 243-244.

aos fatos tributários; nele, os particulares intervêm na produção das provas no exercício de um direito de audiência; é conduzido pela Administração fiscal que nele enverga as roupagens de órgão julgante; desenvolve-se segundo um princípio contraditório; e culmina com a prática de um ato estritamente vinculado, que traduz um juízo subjuntivo de aplicação da lei, em muitos pontos semelhante à sentença de um tribunal".¹⁵

Neste sentido, impõe-se ao administrador público dotado de competência para julgar os processos administrativos tributários, a obrigatoriedade de decidir sempre em consonância com os preceitos legais e sob o imperativo dos princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

1.5. Dos princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

A Constituição Federal é o fundamento de todo o ordenamento jurídico nacional, devendo todos os demais textos legais guardar plena compatibilidade com suas disposições, sob pena de revogação (ou não-recepção, no caso de normas anteriores à vigência do texto constitucional). Nada mais natural que a Constituição seja sede de inúmeros princípios, inclusive de ordem processual, que direcionam toda a sistemática do ordenamento jurídico brasileiro.

Orientando e delimitando a atuação dos órgãos administrativos, o art. 37 da Constituição Federal estabelece que “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”.

¹⁵ CAIS, 2007, p. 252-253.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 9.784, de 1999, que estabelece normas básicas sobre o processo administrativo em geral no âmbito da Administração Federal direta e indireta, preceitua que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Por seu turno, o conjunto de regras e princípios que informam o Processo Administrativo Tributário guarda especificidades que facilitam apontar diferenças específicas com relação ao processo civil. Princípios tais como o da oficialidade, verdade material e informalidade, por exemplo, são característicos do contencioso administrativo fiscal.

Assim, verifica-se que o administrador público, ao exercer suas atribuições no âmbito da Administração, está obrigado a, não somente atender os dispositivos legais aplicáveis, mas também, e especialmente, observar os princípios que regem a atividade administrativa, como imperativos legais e constitucionais.

1.6. Sobre princípios e regras

Como visto na parte introdutória deste trabalho, o tema em desenvolvimento versa sobre um conflito sempre recorrente, especialmente nos processos administrativos tributários, travado entre um princípio e uma norma legal. Para este mister, é importante termos presente a correta distinção entre os princípios e as regras normativas, assunto abordado com extrema

propriedade pelo ilustre docente da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRS - professor Humberto Ávila. Sua obra contribui de forma decisiva para a exata compreensão do alcance dos princípios e das regras aplicáveis pelos operadores do Direito, tendo recebido grande influência do renomado filósofo norte-americano Ronald Dworkin, para quem

...os princípios jurídicos diferem das regras porque têm uma dimensão de *peso*, mas não de validade, e, por isso, sucede que, em conflito com outro princípio de maior peso, um princípio pode ser afastado, não logrando determinar a decisão, mas, não obstante, sobreviverá intato para ser utilizado noutros casos em que possa prevalecer, em concorrência com qualquer outro princípio de menor peso. Por outro lado, as regras ou são válidas ou inválidas, mas não tem esta dimensão de peso, por isso quando entrarem em conflito, apenas uma delas pode ser válida, e a outra reformulada, de forma a torná-la coerente com a sua concorrente e, conseqüentemente, inaplicável ao caso dado.¹⁶

Através de uma investigação exhaustiva do fenômeno da interpretação do Direito, analisando várias proposições de outros autores com grande repercussão doutrinária sobre as definições das espécies normativas, Humberto Ávila elabora sua proposta de dissociação entre princípios e regras e, entre suas diversas conclusões, destaca que, para a aplicação das regras jurídicas, se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos e que para a sua aplicação, os princípios demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.¹⁷ E complementa

¹⁶ DWORKIN, São Paulo, 1999. p. 492. *Apud* PEDRA, Anderson Sant'Ana. **Os fins sociais da norma e os princípios gerais de direito.** Obtida na internet. Acesso em Maio/2008.

¹⁷ ÁVILA, 2004, p. 129.

4.5 As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto à justificação que exigem. A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária.

4.6 As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como contribuem para a decisão. Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão. Já as regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcantes, na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões.¹⁸

Nessa linha de argumentação, podemos inferir para o caso em exame que os dispositivos legais que tratam da preclusão no processo administrativo fiscal não podem ser interpretados de forma dissociada dos fatos cuja elucidação é a própria tônica de todo o processo está a lhe servir de instrumento. Por seu turno, princípios aplicáveis devem ser interpretados sempre à vista da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária, contribuindo de forma decisiva para a tomada de decisão no processo.

¹⁸ ÁVILA, 2004, p. 129-130.

2. O INSTITUTO DA PRECLUSÃO

2.1. Evolução Histórica

Em excelente trabalho defendido como dissertação de mestrado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Maurício Giannico traça um panorama do instituto da preclusão no direito processual civil brasileiro. Sobre a evolução histórica do referido instituto, explica Giannico que o fenômeno da preclusão é bastante antigo e remonta ao direito romano-canônico, tempo em que tinha notório caráter punitivo. Já no século XVIII, na França, foi concebido um fenômeno similar à preclusão, denominado *forclusion (exclusio a foro)*, que também era utilizado como sinônimo de “caducidade”, e operava através de elementos tanto de direito material como processual.¹⁹

No direito moderno, o autor citado atribui os contornos e a sistematização do instituto da preclusão a GIUSEPPE CHIOVENDA, considerado o grande responsável pelo delineamento atual da preclusão no universo processual. E cita os esclarecimentos do grande mestre:

Esclarece o próprio CHIOVENDA: "minhas observações tiveram o propósito e o resultado de simplificação e de diferenciação. Proporcionou-me o motivo e o ponto de partida um dos escritores alemães que mais contribuíram para o progresso da ciência processual moderna com um concurso de idéias, não somente novas, senão também sadias, fecundas e propulsivas: refiro-me a Oskar Bülow e ao seu trabalho fundamental *Civil Prozessualische Fiktionem und Wahrheiten* (no *Archivio per la Pratica Civile*, 1879, v. 62, fasc. I). Aí se analisam, com visão realística e aguda, embora através de algumas ilusões histórico-germânicas, certos casos importantes de preclusão, na revelia, na confissão, no juramento, na competência, na coisa julgada; e o resultado simplificador desse exame consiste em substituir, pela consideração singela e vã das exigências processuais, as construções artificiais que dantes assoberbavam os estudiosos do

¹⁹ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 36-37.

processo. Mas a maior utilidade do estudo das preclusões está em que permitiu diferenciar coisas de coisas, institutos de institutos; e todos sabem que a diferenciação figura entre os objetos essenciais e mais profícuos de toda investigação científica".²⁰

Acrescenta Giannico que Chiovenda, inspirado pelo processualista alemão Oskar Von Bülow, foi o primeiro a captar a existência desse instituto no direito processual. O autor reproduz as palavras de Elmano Cavalcanti de Freitas neste sentido:

"sem dúvida, deve-se ao eminente processualista italiano, professor da Universidade de Roma, o trabalho pioneiro de formação, conceituação, alcance e denominação do instituto. Fixando-lhe os fins e efeitos, isolou-o, despindo-o do caráter sancionador e distinguindo-o da coisa julgada material. Acentuando que todo processo, uns mais, outros menos, com o fim de assegurar precisão e rapidez ao desenvolvimento dos atos judiciais, traça limites ao exercício de determinadas faculdades processuais, com a consequência de que, além de tais limites, não se pode delas usar, CHIOVENDA emprestou a essa consequência o nome de preclusão, extraído de expressão das fontes do direito intermédio, precisamente com o significado que lhe deu, na *poena praeclusi* do direito comum, ressaltando que, no direito moderno, se prescinde da idéia de pena. Coligiu e reuniu sob essa observação e essa denominação numerosos casos nos quais esse expediente se acha aplicado pela lei italiana. São casos variadíssimos, seja pela faculdade processual a que se refere cada um deles, seja pelos efeitos que pode produzir a preclusão do exercício dessa faculdade; mas têm todas, em comum, este elemento, em que, para ele, se concentra a essência da preclusão, a saber, a perda, ou extinção, ou consumação, ou como quer que se diga, de uma faculdade processual pelo só fato de se haverem atingido os limites prescritos ao seu exercício"²¹

2.2. Conceito

A palavra "preclusão" tem o significado de algo fechado, encerrado. No direito processual, o termo "preclusão" é utilizado no sentido de questão

²⁰ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 38.

²¹ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 38-39.

fechada, encerrada, isto é, o interessado perde o direito de nela prosseguir. No dicionário de Aurélio Buarque de Hollanda, preclusão no sentido jurídico é a “perda de uma determinada faculdade processual civil, ou pelo não exercício dela na ordem legal, ou por haver-se realizado uma atividade incompatível com esse exercício, ou, ainda, por já ter sido ela validamente exercitada”. Conforme ensina Antonio Cabral,

Quando o prazo se expira ocorre o que se denomina preclusão, cuja palavra latina *praecludere* tem a mesma raiz que o verbo *claudere* (fechar, encerrar, cercar, murar, deter, fazer parar, acabar, terminar). O verbo *praecludere* tem o sentido de fechar diante ou na cara de alguém, tapar, obstruir. É de se notar que a *praeclusio* não é apenas o fechamento no tempo, mas também o fechamento no espaço.

O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.²²

Chiovenda definiu inicialmente a preclusão como sendo *perda, extinção ou consumação de uma faculdade processual pelo fato de se haverem alcançado os limites assinalados por lei para o seu exercício*²³. Em face das inúmeras críticas dos estudiosos da época, que consideraram esta definição de pouca clareza e incompleta, pois não incluiu a ocorrência da preclusão quanto às atividades exercidas pelo Estado-juiz, o mestre romano formulou uma nova conceituação, mais clara e completa:

"(...) entendo por preclusão a perda, ou extinção, ou consumação de uma faculdade processual que se sofre pelo fato: a) de não haver observado a ordem assinalada por lei para seu exercício, como os termos peremptórios ou a sucessão legal de atividades e das exceções; b) ou de haver realizado uma atividade

²² CABRAL, 1993, p. 172.

²³ CHIOVENDA. *Apud* GIANNICO, Maurício, 2005, p. 40.

incompatível com o exercício da faculdade, como a apresentação de uma exceção incompatível com outra ou a prática de um ato incompatível com a intenção de impugnar uma sentença; c) ou de haver já exercitado validamente uma vez a faculdade (consumação propriamente dita)"²⁴

Não obstante sua maior completude, esta definição também não ficou totalmente isenta de críticas, especialmente por ainda não incluir a preclusão de questões já decididas pelo juiz. Giannico afirma que “a preclusão das questões decididas pelo magistrado ao longo da marcha processual também deve ser considerada na definição do instituto”. Para o autor, “decidida uma questão no curso do processo - excetuadas as hipóteses em que a decisão versar sobre matéria de ordem pública (...) - não mais pode o juiz pretender reexaminá-la ou modificá-la”.²⁵ Obviamente, os reflexos da preclusão para o exercício da atividade judicante deverão se manifestar de forma parcialmente diversa.

D’Onofrio, discordando de Chiovenda - para quem o núcleo essencial da preclusão reside na idéia de “perda -, assevera estar preclusa a atividade que não pode ser desenvolvida devido a um obstáculo jurídico, isto é, aquela que não pode se desenvolver ainda que jamais tenha chegado a nascer o respectivo direito ou faculdade”.²⁶

Concorda Giannico que, de fato, a perda de uma faculdade processual pressupõe que ela tenha previamente nascido; do ponto de vista lógico, só se pode falar em perda de algo que chegou a existir. Assim o autor conclui que a preclusão diz respeito, não a faculdades processuais, mas, mais

²⁴ CHIOVENDA. *Apud* GIANNICO, Maurício, 2005, p. 41.

²⁵ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 44.

²⁶ D’ONOFIRO. *Apud* GIANNICO, Maurício, 2005, p. 52

especificamente, aos ônus processuais, acarretando conseqüências danosas para a parte que ficar inerte.²⁷ Conforme afirma em sua obra,

A omissão em relação a um ônus processual, diferentemente do que sucede em relação às meras faculdades, traz efeitos jurídicos desfavoráveis previamente cominados pela lei. A inércia da parte em face de um ônus gera possível prejuízo à parte a quem a lei atribuía o respectivo cumprimento. No mínimo, priva a parte de um benefício que teria caso tivesse exercido regularmente esse mesmo ônus.²⁸

Assim, depreende-se que a lei estabelece ao titular do direito uma alternativa relativa aos permissivos de conduta, cabendo-lhe escolher entre cumprir ou não cumprir determinada faculdade processual, com conseqüências pela omissão do ato, arcando, evidentemente, com os potenciais prejuízos decorrentes do seu desatendimento.

2.3. Natureza Jurídica

De difícil definição, o instituto da preclusão é compreendido de maneira diversa por vários autores, tratando alguns como sanção, outros como penalidade *sui generis*, como fato jurídico processual impeditivo, ou como simples mecanismo a impulsionar o processo rumo à sua marcha em busca do provimento final de mérito.

Maurício Giannico descarta a idéia de preclusão como sanção, ainda que a origem etimológica da palavra nos remeta à idéia de penalidade (*poena praeclusi*), afirmando que

²⁷ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 52.

²⁸ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 48-49.

...ao estruturar o processo, o legislador optou pela técnica dos ônus, distribuindo determinadas "tarefas" a cada uma das partes e prevendo consequências negativas àquele a quem cabia delas se desincumbir e não o fez. Nesse sentido, inexistente, por exemplo, dever de recorrer, tampouco obrigação de provar determinado fato, não cometendo qualquer ato ilícito aquele que opta pela não-interposição de certo recurso ou, da mesma forma, omite-se na tarefa de provar determinado fato.²⁹

Nesse sentido, aduz o autor que a preclusão guarda relação, não com uma obrigação, mas com o atendimento ou desatendimento de um ônus processual. Diferentemente da obrigação, ao ônus não se vincula a idéia de sanção, quando o titular do direito optar pelo seu desatendimento. Como ônus processual, diante da inércia, a parte não mais poderá praticar o ato processual, precluindo a oportunidade de fazê-lo.³⁰

Pelos mesmos motivos Giannico afasta a conceituação de preclusão como "penalidade *sui generis*" adotada por respeitáveis doutrinadores, argumentando que esta não se diferencia, na essência, do conceito de "sanção".

A penalidade *sui generis*, conceito anteriormente adotado por João Batista Lopes, consistiria no fato de que a parte sofre (ou pode sofrer) um prejuízo com a barreira que se lhe antepõe à prática do ato, ainda que essa penalidade não esteja diretamente relacionada com a idéia de reprovabilidade ou censurabilidade. Ou seja, é uma penalidade que não pune, nem reprova, mas apenas impede que a parte omissa pratique o ato processual fora do momento próprio para fazê-lo.

Discorda Giannico desta natureza atribuída ao instituto da preclusão argumentando que o prejuízo potencial não é exclusivo unicamente da idéia de

²⁹ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 59-60.

³⁰ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 62-63.

penalidade, mas deve estar associado a diversos outros institutos processuais (dentre os quais a própria idéia de “ônus”). Afirmado que não é porque um determinado obstáculo jurídico possa gerar uma situação de desvantagem que ele deverá necessariamente traduzir-se em uma sanção, o autor conclui

Além disso, entendemos que o prejuízo potencial é mero efeito oriundo da incidência da preclusão (perda, por definição), não podendo, como tal, integrar a natureza jurídica propriamente dita (essência) do instituto.

A essência da preclusão não está centrada na idéia de prejuízo, mas sim de perda (impossibilidade; impedimento). Sobre essa primordial característica, pois, é que devemos nos debruçar para a correta aferição da natureza jurídica do instituto. O prejuízo é uma mera e eventual decorrência dessa perda de determinada faculdade (*rectius*, ônus), podendo nem mesmo vir a se concretizar, na prática. É, como dito, mero (e potencial) efeito e não causa.³¹

A conceituação de preclusão como fato jurídico processual impeditivo é feita por STEFANO RICCIO, para quem “a preclusão é um fato jurídico, e mais especificamente um fato jurídico processual impeditivo, consistente na perda ou na privação de uma faculdade ou de um direito (e também de um poder, acrescenta Giannico), quer pelo não-exercício, quer pela existência de um obstáculo jurídico”.³²

Conforme afirma Riccio, a perda da capacidade, o decurso do tempo e também a preclusão são fatos jurídicos processuais por igualmente serem acontecimentos a que se atribui a perda ou a privação de uma faculdade. Concorda Giannico com a assertiva, ressaltando apenas que a preclusão não teria como *efeito* a perda de uma prerrogativa processual, mas que a preclusão é a própria *perda* e não um mero efeito dela oriundo.

³¹ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 66.

³² RICCIO. *Apud* GIANNICO, Maurício, 2005, p. 70.

Complementa Giannico que STEFANO RICCIO, evoluindo em seu raciocínio e tendo como suporte as lições de CARNELUTTI acerca dos fatos jurídicos e sua disciplina, afirma ainda ser a preclusão um fato jurídico processual impeditivo de caráter secundário, na medida em que, diferentemente dos fatos processuais primários, que dizem respeito à criação, extinção ou modificação da relação jurídico-processual como um todo, não extingue nem impede todo o processo, mas apenas o exercício de um determinado poder ou faculdade jurídica.³³ Nessa esteira, segundo o posicionamento do jurista italiano, adotada por Maurício Giannico, a natureza jurídica da preclusão é de um *fato jurídico-processual impeditivo secundário*.

2.4. O fundamento da preclusão

Com o objetivo de alcançar a sua finalidade de atuação da vontade concreta da lei, o processo deverá ter um desenvolvimento ordenado, coerente e regular, assegurando a estabilidade e certeza das situações processuais e, conseqüentemente, a segurança jurídica, podendo ser definida como um autêntico mecanismo de aceleração dos atos processuais para a obtenção de forma célere dos resultados que se pretende. Nessa esteira, como ensina Giannico, pode-se dizer que a preclusão é um mecanismo apto a acelerar a entrega da tutela jurisdicional, privilegiando a objetividade, a celeridade e a efetividade no desempenho do monopólio estatal da jurisdição e funciona como verdadeira mola propulsora do processo avante. Aduz ainda o autor que

A preclusão não está pautada na justiça dos provimentos judiciais. Segundo o entendimento de VIRGILIO ANDRIOLI, nela se

³³ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 71

deve reconhecer a prevalência da aspiração da certeza sobre a aspiração da justiça. A razão de ser do instituto está lastreada na boa organização do processo e no impulsionamento do processo rumo a seu fim. Não está, pois, assentada no valor justiça, mas sim no valor segurança jurídica, sendo importante ferramenta destinada à eliminação dos conflitos e, conseqüentemente, à pacificação social.³⁴

Para Ada Pellegrini Grinover, “a preclusão não está assentada num fundamento exclusivamente jurídico, mas também ético e político. Além de proporcionar uma solução mais rápida do litígio, tutela ainda a boa-fé no processo, obstando a utilização de expedientes contrários à lealdade processual”.³⁵

Para Maurício Giannico a presença do instituto no universo processual legitima-se, acima de tudo, em virtude do compromisso estatal com a rápida, justa e adequada composição dos litígios. Assim contextualiza o autor:

...uma visão moderna de encarar a preclusão necessariamente deve estar alinhada com a tendência universal de acelerar a entrega da tutela jurisdicional e, ainda, com as igualmente consagradas metas do acesso à justiça e da busca da verdade real. Diante dessas novas tendências trazidas pelo direito processual - nas quais se privilegiam os resultados da prestação jurisdicional -, não seria exagerado afirmar que a preclusão também encontra como fundamentos essenciais os princípios da efetividade e da celeridade.³⁶

Dessa forma, conclui o autor em referência que o fundamento essencial da preclusão está no inafastável compromisso de o estado entregar às partes no processo uma tutela tempestiva, justa e eqüitativa.

³⁴ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 74-76.

³⁵ GRINOVER. *Apud* GIANNICO, Maurício, 2005, p. 77.

³⁶ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 78-79.

2.5.A preclusão no Processo Administrativo Fiscal

No processo administrativo vigora a rigidez do sistema jurídico, pelo qual a inércia do interessado é fatal, não sendo considerados, via de regra, os atos processuais praticados a destempo, estabelecendo-se, assim, a preclusão processual.

A preclusão pode ser parcial ou total. Por exemplo, se um auto de infração foi lavrado contra um contribuinte por ter deixado de recolher determinado tributo e por ter descumprido uma obrigação acessória, impugnando somente a parte relativa à inadimplência, preclui o seu direito de se opor à exigência no que respeita ao descumprimento da obrigação acessória, tendo seguimento o processo, neste caso, somente em relação à parte impugnada.

Há certos atos que podem ser praticados a qualquer tempo, durante o andamento do processo, ficando ao arbítrio dos interessados a oportunidade de praticá-los. Outros, porém, devem ser praticados dentro de determinado prazo, geralmente estabelecidos em lei, sendo que, se não praticados durante o período legalmente fixado, não mais poderão ser praticados. Assim, ocorre a preclusão do direito de praticar o referido ato. Como exemplo no processo administrativo fiscal, temos o prazo de trinta dias para se apresentar impugnação, previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, contados a partir da ciência do lançamento. Este é um prazo fatal.

O efeito da perda do prazo pode ser, em alguns casos, o encerramento do processo, como na hipótese da impugnação apresentada a destempo, e em outros, apenas o impedimento para se realizar um ato que não foi praticado no devido tempo, como, por exemplo, se a impugnação, embora tempestiva, deixa

de contestar determinada parte da autuação, hipótese em que o processo não se encerra, mas apenas preclui para o impugnante o direito de discutir a matéria não impugnada no prazo legal.

Afirma ainda Antonio Cabral que

A preclusão é devida, também, em razão do decurso do prazo. Diz o art. 183 do CPC: "Decorrido o prazo, extingue-se, independentemente de declaração judicial, o direito de praticar o ato, ficando salvo, porém, à parte provar que o não realizou por justa causa". Se o contribuinte apresentou sua impugnação fora do prazo e autoridade de primeira instância não a conheceu, sob o fundamento de sua intempestividade, e se o contribuinte pretender dirigir-se ao Conselho de Contribuintes, deverá, como preliminar, atacar a questão relativa à intempestividade. Se não contestar esta parte o recurso não será conhecido. Se contestar e provar que não ocorreu a preclusão, o Conselho corrigirá a instância, determinando que o processo volte à primeira instância para julgamento do mérito; se não provar a tempestividade, o Conselho negará provimento ao recurso.³⁷

Para Hamilton Fernando Castardo, a preclusão refere-se às faculdades processuais, não à existência ou a inexistência de um direito, e ocorre se não houver a prática de um ato no prazo determinado, asseverando o referido autor que, num sentido mais amplo,

...preclusão é a perda de uma faculdade ou de um direito processual, que, por se haver esgotado ou por não ter sido exercido em tempo e momento oportunos, fica praticamente extinto. Declara-se a inadmissibilidade da prática de um ato que não foi praticado no prazo devido previsto. Vem do latim *praecludo*, que significa fechar ou encerrar.³⁸

Castardo ressalta ainda a relevância da preclusão em face da segurança jurídica que deve orientar o desenvolvimento processual. Assim discorre sobre o tema,

³⁷ CABRAL, 1993, p. 173.

³⁸ CASTARDO, 2006, p. 59-60.

O instituto tem importância no ordenamento jurídico pátrio, pois alicerça a ordem seqüencial de realização dos atos do procedimento e sua distribuição em fases, fazendo-o mediante a imposição da perda de uma faculdade ou de um poder em certas situações, caracterizando o sistema brasileiro de procedimento rígido.³⁹

O autor classifica a preclusão em três modalidades: **Temporal**, que é a perda da faculdade de praticar um ato processual em virtude da inobservância de um prazo legal ou judicial; **Lógica**, que é a perda da faculdade pela prática de um ato anterior incompatível com o ato posterior que se pretende realizar e; **Consumativa**, a perda da faculdade de praticar o ato de maneira diversa, se já praticado anteriormente por uma das formas facultadas em lei.

O nosso trabalho se restringiu ao estudo da preclusão temporal, eis que, sendo ainda factível a prática do ato, ainda que fora do prazo legal, esta pode se contrapor à busca da verdade material, hipótese em que apenas um dos dois princípios deverá prevalecer.

Antonio da Silva Cabral entende que a perda do prazo para impugnar implica necessariamente a perda do direito de ver examinado o mérito do recurso interposto, conforme o trecho a seguir transcrito:

Um problema que pode surgir diz respeito ao fato de o contribuinte ter perdido o prazo para impugnação e a autoridade julgadora não ter atentado para esta circunstância, bem como a autoridade preparadora ter dado o processo como saneado, quando, em realidade, a impugnação era intempestiva. Ao chegar ao Conselho, o relator da matéria percebe que a impugnação foi interposta a destempo. Muitos entendem que o Conselho deverá considerar válida e tempestiva a impugnação e julgar o mérito do recurso voluntário. De minha parte, entendo que tal atitude é incorreta. Para que se possa examinar o *meritum causae* é preciso que se tenha um mérito a julgar. Ora, quem perde prazo para impugnar perdeu o direito de ver examinada a matéria substantiva. Em tais casos, é mais prudente que o relator

³⁹ CASTARDO, 2006, p. 60.

investigue melhor se realmente o contribuinte perdeu o prazo a fim de evitar transtornos no processo.

O professor Marcos Vinícius Neder enfatiza o vínculo entre a preclusão e o princípio do impulso processual, na medida em que aquela evita o recuo do processo, garantindo que este avance na realização do seu objetivo. Afirma ainda que, no processo administrativo fiscal, a preclusão se dá, tanto na fase de impugnação quanto na fase recursal, aduzindo a ilicitude da inclusão na fase recursal de questão não suscitada na primeira instância, quando da impugnação do lançamento, em face da preclusão. *Verbis*:

A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.⁴⁰

Ainda segundo o autor citado, na sistemática do processo administrativo fiscal, os recursos são opostos contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau e não contra o lançamento em si. Em face do princípio da eventualidade, o Decreto nº 70.235/72 prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos, como, por exemplo, a obrigatoriedade de a impugnação mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, assim como as razões e provas que o impugnante possuir (art. 16, inciso III).

⁴⁰ NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004, p. 78.

Por seu turno, o art. 17 considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, não sendo lícito ao impugnante inovar na peça recursal para incluir questão que não foi originariamente deduzida na peça impugnatória.

É, pois, a preclusão, um instituto de observância obrigatória e necessária para a consecução dos objetivos do processo, garantindo o seu regular desenvolvimento sempre em direção ao provimento final definitivo e assegurando às partes a devida segurança jurídica, considerando que por este princípio fecha-se a possibilidade de se praticar determinado ato processual fora do prazo legalmente estabelecido, em face da inércia do titular daquele direito.

3. O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

3.1. Verdade material *versus* verdade real

Antes de adentrarmos no conceito do princípio em tela, importante termos em mente a impossibilidade de se obter a verdade real, pura, tal como ocorreu no mundo dos fatos. Conforme sustenta Maricí Giannico, atualmente, existe uma forte tendência em se considerar a prova judiciária como manifestação de uma probabilidade da realidade narrada em juízo. É dizer, em última análise, que quem alega a existência de determinado fato não precisa provar de forma absoluta a sua alegação. Para se obter um provimento jurisdicional, basta que se prove que existe uma certeza razoável da existência ou inexistência dos fatos alegados. Acrescenta a advogada citada que

Os autores estabelecem uma sutil diferença entre a verossimilhança, a probabilidade e a verdade. Para a grande maioria deles, enquanto o juízo de verossimilhança é feito antes de qualquer atividade instrutória, mediante a simples comparação entre as alegações da parte e a possibilidade de serem verídicas, o juízo de probabilidade exige uma prova, ainda que frágil, mas suficiente para o juiz formar uma razoável compreensão da *res in iudicio deducta*, e a verdade - que no processo é sempre relativa e não absoluta - resulta de uma profunda investigação, apta a conduzir à compreensão satisfatória do fato.⁴¹

Em excelente artigo publicado no sítio Jus Navigandi, na Internet, denominado **Verdade Real Possível no Processo Penal**, o Procurador Regional da República da 1ª Região, Mestre em Direito e Professor de Direito Penal do Instituto de Educação Superior de Brasília (IESB), Dr. José Osterno Campos de Araújo, busca a desmistificação da verdade real, como princípio informador do

⁴¹ GIANNICO, Maricí, 2005, p. 76-77.

processo penal, com os olhos voltados às limitações humanas e ético-jurídicas impingidas à busca da verdade.⁴²

Em sua empreitada, especialmente dedicada ao Direito Penal, o autor adere à teoria da verdade como correspondência, visto que, na seara jurídico-penal, o julgador terá chegado à sua verdade, quando, à vista do exame das provas, detiver robusta convicção (juízo de certeza) de que seu julgado corresponde efetivamente à realidade do fato criminoso, o que, entretanto, não afasta a possibilidade de ter-se dado a formação de uma falsa certeza.

Demonstrando com especial propriedade que o processo deve se satisfazer com a verdade possível de ser adquirida pelos operadores do direito, dadas suas condições humanas, o autor afirma que sua perquirição, como em toda forma de conhecimento humano, restringe-se à probabilidade de conceber uma idéia, mais ou menos exata, sobre a ocorrência de prática tida como delituosa; vale dizer, uma idéia constitutiva de certeza. Nessa linha, o autor citado reproduz a opinião de ROGÉRIO LAURIA TUCCI (1978:91) acerca da procura da verdade, decretando:

Tenha-se presente, para logo, na consecução de tal mister, que, como correntemente asseverado, a verdade, de modo absoluto, objetivamente considerada, não pertence ao homem, mas, tão só, a Deus.

(...)

Em suma, e como observa, outrossim, UBALDO FERRARI, já que a verdade, como tal, e superiormente concebida, não pode ser conhecida do homem, cumpre estabelecer-se a verdade possível, por inteiro, em seus mínimos e peculiares detalhes, como se a própria verdade fosse pelo juiz pesquisada e, afinal, descoberta.

⁴² ARAÚJO, **Verdade real possível no processo penal**, Dezembro/2004.

Essa a verdade processual, cuja perquirição, assim realizada, constitui objeto da prova, no processo penal.⁴³

Constatado o fato de afigurar-se impossível à razão humana atingir a verdade real, o autor pondera que resta, para o processo, uma verdade "humanizada", considerando que é apreciável e determinável, no bojo processual, por seres humanos: advogados, promotores e juízes de instâncias individual e coletiva, etc, os quais se apresentam, por sua própria condição humana, limitados e falíveis em seus juízos, o que não implica, necessariamente que não se deva laborar na busca da verdade realizável no processo, com o ânimo de se alcançar uma verdade (verdade do processo) o mais próxima possível da realidade dos fatos (verdade do delito), mormente no processo penal.

Noutro giro, o eminente Procurador aduz que é, no mínimo, inadequada e falaciosa a dicotomia verdade real e verdade formal, aventada em manuais de teoria geral do processo, de processo civil ou de processo penal, qualificando-se a primeira como norte inarredável do processo penal, e, a segunda como princípio informador do processo civil, afirmando que

O fato de, no processo civil, a verdade formal quedar-se arredada em questões albergadoras de direito indisponíveis, de par, ademais, com a previsibilidade também de iniciativa probatória do juiz, finda por derrogar o entendimento de um processo civil imperativamente informado pelo princípio da verdade formal. Noutro dizer, no processo civil, também a verdade real merece acato, a saber: quando em pauta a indisponibilidade dos direitos em lide, prevalece a verdade real; já se os direitos em testilha detiverem o matiz da disponibilidade, é a verdade formal quem ganha a contenda.⁴⁴

⁴³ ARAÚJO, **Verdade real possível no processo penal**, Dezembro/2004.

⁴⁴ ARAÚJO, **Verdade real possível no processo penal**, Dezembro/2004.

Encerrando sua inestimável publicação, entre outras importantes considerações, o autor conclui que

1. a limitação e a falibilidade, características inerentes à condição humana dos operadores jurídico-processuais, impossibilitam o atingimento, no processo, ou mesmo em qualquer outra seara do conhecimento, da verdade absoluta, pura ou ontológica, a qual pertence, única e tão-somente, a Deus;
2. resta, pois, ao processo uma verdade processual, tendente à verdade dos fatos, a cuja aproximação se volta, o mais possível, para o alcance do necessário teor de justiça;⁴⁵

Assevera ainda, o referido Procurador, por conseqüência, serem necessárias as devidas “correções terminológica e de conteúdo à superada adjetivação da verdade como real, para, ao revés, se falar em uma verdade processual ou verdade real possível - atingível ou realizável - a qual, de sua vez, caracteriza-se pela conformidade do julgado com os fatos apurados no processo”⁴⁶.

Nessa esteira, acatando as precisas conclusões do Dr. José Osterno de Araújo, ao tratarmos da expressão “verdade material”, estaremos a nos referir à verdade possível de ser obtida dentro das limitações dos atores processuais, mas não limitada às provas trazidas pelas partes dentro dos parâmetros estabelecidos pelas normas processuais (verdade formal).

3.2. A Verdade Material no Processo Administrativo Fiscal

O processo administrativo fiscal se diferencia do processo judicial principalmente no tocante à busca da verdade. No processo desenvolvido no Judi-

⁴⁵ ARAÚJO, *Op.Cit.*

⁴⁶ ARAÚJO, **Verdade real possível no processo penal**, Dezembro/2004.

ciário, em regra, procura-se a verdade formal, isto é, a verdade colhida mediante o exame dos fatos e das provas trazidos pelas partes para dentro do processo. O juiz se mantém neutro, na pesquisa da verdade, somente se pronunciando diante das provas a ele apresentadas, com a ressalva do art. 130 do Código de Processo Civil.⁴⁷

Não importa a opinião pessoal do julgador, mas é a busca pela prova e pela verificação dos fatos que faz com que o processo fiscal se diferencie do processo judicial, pois o juiz se atém às provas mencionadas pelas partes, enquanto no campo administrativo fiscal o julgador pode mandar fazer outras investigações para obter a chamada verdade material.

No dizer de Paulo Celso Bonilha,

Fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova.⁴⁸

Vinculado ao princípio da oficialidade, o princípio da verdade material determina o dever da Administração de tomar decisões sempre com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, ou pelo menos o mais próximo possível desses fatos, e não se pautar tão-somente pela versão dos fatos trazida ao processo pelas partes.

Para esse mister, a autoridade administrativa tem o poder-dever de se utilizar de todos os meios lícitos para buscar provas, dados ou informações

⁴⁷ CPC. Art. 130. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução do processo, indeferindo as diligências inúteis ou meramente protelatórias.

⁴⁸ BONILHA, 1997, p. 68.

sobre o objeto em exame, não estando limitada aos aspectos considerados pelas partes.

Conforme argúi de forma precisa Antonio Cabral,

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador. Por isso, no processo fiscal o julgador tem mais liberdade do que o juiz. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências e, se for o caso, perícia.

(...)

Na realidade, está em jogo a legalidade da tributação. Se o tributo só será devido se estiver previsto em lei, o que as partes alegam não conta tanto como no processo judicial. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.⁴⁹

No dizer de Hamilton Castardo, “no processo administrativo há busca do fato ocorrido, que deve ser trazido para dentro dele. Busca-se a verdade material, com liberdade de valer-se de qualquer prova, lícita, desde que trasladada para o processo”⁵⁰. Acrescenta o autor que as vias processuais devem ser percorridas com o objetivo de se trazer ao conhecimento da Administração o fato jurídico objeto do processo tal qual ele ocorreu no mundo real.

James Marins destaca que, tanto na fase de procedimento fiscal, como no desenvolvimento do Processo Administrativo Tributário, a Administração tem o dever de buscar a aproximação entre a materialidade do evento econômico e sua formalização através do lançamento, isto é, entre a realidade dos fatos e sua representação formal. Diversamente do Processo Civil, que prima pela verdade formal trazida aos autos pelas partes, a autoridade administrativa tem o poder-

⁴⁹ CABRAL, 1993, p. 75.

⁵⁰ CASTARDO, 2006, p. 136.

dever de promover as diligências necessárias à maior aproximação possível com a verdade material. Assim o autor contextualiza sua linha de pensamento:

Princípio da verdade material. A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

(...)

O princípio da verdade material que governa o procedimento e o Processo Administrativo opõe-se ao princípio da verdade formal que preside o Processo Civil, pois este prioriza a formalidade processual probatória - como ônus processual próprio das partes - que tem como motor o princípio da segurança jurídica que cria amarras e restrições à atividade promovida pelo magistrado no processo judicial. No processo judicial a convicção do juiz advém unicamente do conjunto de elementos produzidos pelas partes em rígido sistema de preclusão.⁵¹

O autor citado argumenta ainda que isto não quer dizer que a verdade material não possa estar contida na verdade formal. Significa apenas que a liberdade investigativa, os meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração são instrumentos mais apropriados para a aproximação com a verdade material do que aquelas que são usualmente disponíveis no processo judicial.

Observa-se que, em oposição ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil, a verdade material é um princípio específico do processo administrativo, através do qual compete à autoridade administrativa enviar

⁵¹ MARINS, 2005, p. 178-179.

todos os esforços para se desviar dos fatos inverídicos eventualmente trazidos ao processo, promovendo as diligências e perícias necessárias à obtenção das provas que indubitavelmente possam desvendar a verdade real. Neste sentido é a manifestação de Bonilha, para quem

...a pretensão da Fazenda Pública funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. (...) ⁵²

Enquanto no processo judicial não é lícito à autoridade julgante determinar de ofício a produção das provas que entender indispensáveis, tomando a frente do processo, no procedimento e no Processo Administrativo Tributário a autoridade administrativa pode e deve promover todas as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material.

O processo administrativo fiscal tem a finalidade de garantir a legalidade do ato administrativo tendente à apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário. Cabe ao julgador pesquisar, em todos os casos, se realmente ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma legal, independente das provas contidas formalmente no processo. É exatamente nesse sentido o magistério de Marcos Neder, para quem:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma

⁵² BONILHA, 1997, p. 76.

e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado.

(...)

A verdade material é o princípio específico do processo administrativo e se contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. O processo desenvolvido no Judiciário busca a verdade formal, que é obtida apenas do exame dos fatos e provas trazidas aos autos pelas partes (art. 128 do CPC). Como regra geral, o juiz se mantém neutro na pesquisa da verdade, devendo cingir-se ao alegado pelas partes no devido tempo já que elas têm o ônus da prova.⁵³

Assim, no processo administrativo vigora o princípio da verdade material, vinculado ao princípio da oficialidade, que determina ao administrador público o dever de tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não podendo se satisfazer com a versão oferecida pelos sujeitos, devendo carrear para o processo todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada, sem estar limitada aos aspectos considerados pelas partes.

Ou seja, pelo princípio da verdade material especificamente aplicável ao processo administrativo fiscal, a autoridade administrativa tem o poder-dever de carrear aos autos e apreciar todas as informações e documentos que se possa ter a respeito da matéria tratada, sem se limitar às provas colacionadas pelos sujeitos.

⁵³ NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004, p. 74-75.

4. O CONFLITO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA PRECLUSÃO E DA VERDADE MATERIAL

É preciso registrar que, tendo a função de revisor dos atos administrativos, com o objetivo de controlar a legalidade desses atos, de nada vale levar às últimas conseqüências os efeitos da preclusão, eis que o sujeito passivo terá sempre a possibilidade de, mesmo tendo seu direito precluso na esfera administrativa, recorrer ao Poder Judiciário.

Muitas vezes o prazo não se relaciona diretamente com o princípio da preclusão mas sim com o princípio da eventualidade, como acontece com a alegação que deve ser acompanhada da prova, de acordo com a parêmia: “alegar e não provar é como não alegar”, ou seja, há casos em que se exige a simultaneidade da alegação de defesa e da prova dos fatos alegados.

Quanto à possibilidade de apresentação de provas fora do prazo para impugnação, entende Cabral que, “se após a interposição do recurso o contribuinte consegue um documento que servirá como prova para suas alegações, poderá solicitar a sua juntada”.⁵⁴

Marcos Neder, a par da reflexão sobre a aplicação do princípio da verdade material no processo administrativo, pondera que há de haver uma maior liberdade na busca das provas necessárias à formação da convicção do julgador no processo administrativo, tendo em vista que o fim visado pela Administração é o controle da legalidade do ato administrativo, pelo que é possível, assim, o cancelamento do auto de infração com base em evidências colacionadas após a apresentação da

⁵⁴ CABRAL, 1993, p. 174.

impugnação. Afinal, o que se busca é descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, garantindo a legalidade da tributação.

Infere o autor que a não observância do princípio da verdade material, nos casos de apresentação da prova após a impugnação, mas antes da decisão administrativa, ofende o princípio constitucional da ampla defesa. Confira-se:

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade. O poder instrutório do julgador é definido pelos limites da lide formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos autos após a inicial.⁵⁵

Neste sentido, o autor cita a como exemplo a decisão contida no Acórdão nº 103-19.789 do Primeiro Conselho de Contribuintes, DOU de 29/1/99, a saber:

Processo Administrativo Fiscal - Princípio da Verdade Material - Nulidade. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido.

⁵⁵ NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004, p. 75.

Verifica-se que a própria Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito federal, apresenta diversas contribuições à flexibilização da rigidez do sistema processual, viabilizando a aplicação do princípio da verdade material, como, por exemplo os artigos 36, *in fine*, e 37, ao estabelecer que, 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.

Já o artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, permitindo que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

E nesse mesmo sentido, o artigo 63, § 2º, admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Por sua vez, o artigo 65, parágrafo único, prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.⁵⁶

Citando os dispositivos legais acima mencionados, o autor mencionado se manifesta a favor da necessidade de flexibilização da rigidez do princípio da preclusão no processo administrativo, destacando que este tratamento não tem sido levado às últimas conseqüências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática, sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a

⁵⁶ NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004, p. 78-79.

prova do fato constitutivo. É o que se depreende da decisão da instância especial no Acórdão CSRF-02-O1.100, de 21/1/02, assim ementado:

Normas Processuais - Preclusão. Caracterizado nos Autos que o Contribuinte pleiteou indiretamente a aplicação de juros equivalentes a Taxa Selic em sua peça exordial, incluindo-os em demonstrativo de cálculo do valor do ressarcimento, não há que se considerar inovador o pedido na fase recursal. A informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta a busca da verdade real, que, como vimos, é a base de todo o sistema.

Invocando a busca do equilíbrio entre a segurança jurídica necessária e o valor justiça como sendo o grande objetivo a ser alcançado pela atividade administrativa no processo, o autor busca entender o verdadeiro sentido da norma processual preclusiva, concluindo que

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. Na verdade, ensina Moacyr Amaral Santos: "(...) o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos, reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-los em juízo."⁵⁷

Assim, observa-se que o autor ressalta a obrigatoriedade do controle sobre a legalidade dos atos administrativos como sendo a base de toda a atividade estatal, pelo que, não obstante a necessidade do instituto da preclusão para o bom desenvolvimento do processo administrativo, sua observância deve ser flexibilizada em benefício da aplicação da justiça, pois se tem a busca da verdade material como princípio basilar da atuação da Administração Pública.

⁵⁷ NEDER; MARTINEZ LOPES, 2004, p. 78-79.

Nessa esteira, constata-se também que as instâncias superiores do Poder Judiciário, ao decidirem causas em processos judiciais que envolvam a juntada de documentos fora do momento adequado, têm se posicionado não de forma tão rigorosa no apego aos termos da lei, especialmente o art. 396 do Código de Processo Civil⁵⁸. Conforme esclarece Maurício Giannico,

Além disso, o próprio art. 397 do Código de Processo Civil abre uma exceção a essa regra geral proposta pelo art. 396, dizendo ser lícito às partes, "em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados, ou para contrapô-los aos que foram produzidos nos autos". E é bastante intuitivo que assim seja. Basta pensar que o demandante, por exemplo, ao propor uma demanda, obviamente ainda não sabe quais serão as futuras defesas que podem vir a ser deduzidas pela parte contrária. Nesse mister, não seria lógico e tampouco exigível que ele tivesse que vislumbrar previamente todas as possíveis defesas da parte adversária e, num verdadeiro exercício de adivinhação, acostasse à sua petição inicial os documentos hábeis a rebater alegações que sequer foram feitas ainda.⁵⁹

Neste sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar da ementa do acórdão proferido pela Quarta Turma no Recurso Especial nº 431.716, em 22/10/2002, abaixo transcrita

II - Somente os documentos tidos como indispensáveis, porque "substanciais" ou "fundamentais", devem acompanhar a inicial e a defesa. A juntada dos demais pode ocorrer em outras fases e até mesmo na via recursal, desde que ouvida a parte contrária e inexistentes o espírito de ocultação premeditada e de surpresa do juízo.⁶⁰

Na mesma linha, o Tribunal Regional Federal da Quarta Região já proferiu decisão em que se posiciona pela prevalência do princípio da verdade material em face da preclusão nos processos administrativos, conforme o acórdão proferido pela

⁵⁸ CPC. Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações.

⁵⁹ GIANNICO, Maurício, 2005, p. 189.

⁶⁰ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Acórdãos proferidos. Obtida na internet. Acesso em 17/02/2008.

Quinta Turma em Ação Cível (processo nº 9604061119 / SC), em 17/09/1998.

Confira-se:

3. Embora tenha o INSS alegado a correta manutenção do benefício somente em razões de apelação juntando, nesta oportunidade, documentos, há que prevalecer o princípio da verdade material e da indisponibilidade do interesse público diante do princípio formal da preclusão.

O sistema processual torna a Fazenda Pública imune aos efeitos da revelia, confesso e trânsito em julgado de sentença sem reexame necessário, típicos da preclusão, o que evidencia que a verdade material, nas lides contra a autarquia, se sobrepõem à verdade formal.⁶¹

Objetivando apreender alguns ensinamentos de um estudioso das questões referentes ao processo administrativo tributário, este trabalho inclui uma entrevista com o professor Fernando Henrique Castardo, com enfoque especial em alguns de seus institutos e princípios relacionados ao tema em análise, a qual abaixo se transcreve, *in verbis*:

****. No seu livro “Processo Administrativo Tributário”, você afirma que o Estado deve observar o Estado de Direito, principalmente a segurança jurídica, previsto na Constituição, e que as pessoas jurídicas públicas têm por finalidade a satisfação dos interesses públicos (p.37/38). Nessa linha, você entende que a Administração Pública, no exercício de suas atribuições, deve pautar-se pela estrita legalidade, ou deve também considerar a busca pela justiça, objetivo maior do Estado Democrático de Direito, conceito dotado de certa carga de subjetividade?

HFC. A pergunta tem um viés de profundidade. A Constituição Federal contempla as duas possibilidades: Estado Democrático de Direito (artigo 1º) e o Princípio da Legalidade (artigo 5º, II). Não há conflitos entre os comandos, pois devemos observá-los segundo a aplicação necessária. Eu entendo que o Princípio da Legalidade impera, pois ordem válida a todos, sem carga valorativa. Entretanto, mesmo sem a carga da justiça de cada um dos intérpretes, o fato concreto deve ter sua subsunção à lei, buscando a justiça proclamada no Direito, quanto mais próximo possível e exequível da realidade. O Estado Democrático de Direito tem significado amplo, corresponde a todos os direitos e garantias que o cidadão tem, conquistadas ao longo da história, com muito sangue. O marco inicial foi a Carta

⁶¹ BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Quarta Região**. Acórdãos proferidos. Obtida na internet. Acesso em 29/02/2008.

Magna, 1215, passando por várias outras épocas de conflito, Revolução Gloriosa, 1688, Revolução Francesa, 1789, para citar algumas. Mas, as conquistas não podem ser vistas ilimitadamente, pois a ordem tem que ser preservada e exigida, coercitivamente, pela lei, deflagrada por processo legislativo e por representantes do povo.

****. Na sua obra, você também aduz que o princípio da razoabilidade tem por fim medir a compatibilidade entre os meios e os fins de um ato administrativo, evitando imposições desnecessárias, arbitrárias e abusivas por parte da Administração Pública e que este princípio encontra aplicação na prática de atos discricionários (p.43). Você entende que este princípio também pode ter aplicação quando do exercício de atos administrativos vinculados?

HFC. Tem-se por ato vinculado aquele que decorre de expressa disposição legal, de forma lata. Assim, a vinculação decorre do Princípio da Legalidade e deve ser obedecida incontinenti. Mas, para que a ação decorrente da obediência à vinculação tenha validade, é necessário acompanhar o resultado, a intenção do legislador, sob pena de não a vermos cumprida, destituindo a norma (lei, lei complementar, etc) de sua exposição de motivos, razão de sua vinda ao mundo jurídico.

****. O instituto da preclusão no processo administrativo fiscal pode ser mitigado em face do princípio da verdade material, considerando o princípio da legalidade objetiva, segundo o qual a Administração não pode atuar contra ou além da lei?

HFC. Pelos controles estabelecidos na Administração Pública, quer seja controle interno quer seja controle externo, o primeiro dentro da própria administração e o segundo pelo Poder Legislativo, observado o comando que o Tribunal de Contas o auxiliará no mister da fiscalização, tem-se que a busca final é o ato administrativo expedido segundo a norma de regência, retratando com perfeição os fatos, para que o controle possa apreciar a subsunção, o encaixe deles à norma citada. Assim, não há interesse subjetivo da Administração Pública em manter um ato eivado de ilegalidade ou qualquer exigência do cidadão que não esteja amparada na lei. Lembro, que nosso modelo de ordenamento jurídico está pautado naquele defendido por Hans Kelsen, no qual a Constituição Federal está no ápice das normas e todos devem estar conformes seus ditames, para validade.

****. No seu entender, a não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional do contraditório (art. LV, CF)?

HFC. O conflito que se apresenta é de ordem hermenêutica, de apreciar os dispositivos e princípios segundo uma interpretação sistemática. Conforme falado, não há interesse subjetivo do Estado em manter um ato contrário à lei e ao Direito. Entretanto, faz-se necessário que tenhamos

segurança jurídica, que os atos sejam apreciados segundo um modelo de controle (interno) previamente delineado na norma, o que vincula sobremaneira a todos que dele se socorrem. Resta àquele que apresente tais documentos, provar a impossibilidade ou relevância naquele momento, levando a autoridade a verificar o teor desta justificativa. Penso que, de forma geral, prevalece a perempção.

****. Na sua opinião, pode haver outras hipóteses não previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 em que pode ser admitida a apresentação de provas fora do momento previsto no mesmo dispositivo?

HFC. A lei foi exaustiva. A interpretação comporta a ampliação das possibilidades, levando-se em consideração que somente poderíamos interpretar com precisão a aplicação do dispositivo após a análise do caso concreto apresentado. Das situações citadas, quais sejam, que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, creio que o comportamento estratégico desenhado pelo defendente em processo administrativo deve ser afastado pela autoridade julgadora, desincentivando a má-fé, se existente.

****. Em quais situações a prova apresentada a destempo não deveria ser apreciada e por quê?

HFC. Conforme exposto, creio que, se as razões trazidas estiverem de acordo com as previsões legais, segundo a valoração da autoridade julgadora, não há problema. Penso que o problema pode se apresentar na conduta dolosa quanto ao rito processual, quer seja para suprimir determinadas instâncias de apreciar as provas ou argumentações quer seja para postergar o pagamento, no caso de crédito tributário com exigibilidade suspensa. Além, é claro, em nome da coisa julgada e da estabilidade jurídica das relações, os processos nos quais não caiba mais qualquer manifestação, no âmbito administrativo com o ato administrativo terminativo e no âmbito judicial, com o trânsito em julgado e expirado o prazo para ação rescisória.⁶²

Ressalta-se que esse entendimento, inclusive, já vem sendo adotado pelo Conselho de Contribuintes, conforme se pode verificar do Acórdão nº 301-33.482, de 2 de dezembro de 2006, cuja ementa abaixo se transcreve:

NORMAS PROCESSUAIS - PRECLUSÃO – Questões de fato não comprovadas e de direito não trazidas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento

⁶² CASTARDO, Hamilton Fernando, Entrevista concedida na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, em 18/03/2008.

administrativo, que somente vem a ser argüidas na fase recursal, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento.⁶³

Finalizando, reproduzimos as preciosas lições da Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil aposentada, Maria Aparecida Borges, apresentadas em curso de Processo Administrativo Fiscal, no qual a experiente mestra expressou seu entendimento a respeito do assunto em tela:

De acordo com o PAF, a instrução probatória tem momentos e requisitos distintos: i) para o autuante (art. 9º), vai até o lançamento, que deve estar instruído com todas as provas e só comporta complementação no caso de diligências determinadas pelo julgador (art. 18); ii) para o sujeito passivo (art. 16), vai desde a ciência do lançamento até o prazo de impugnação, ressalvadas as exceções previstas no art. 16, § 4º, - ("a") força maior, como tal entendido o evento que independa da vontade do homem, tal como furacão, tufão, etc, ou seja, o *act of God*; ("b") fato ou direito superveniente ou ainda ("c") contraposição a fatos ou razões trazidos posteriormente ao processo e iii) para o julgador, com base nos princípios da verdade material, da livre convicção e na faculdade conferida pelos arts. 18 e 29, in fine, mediante a determinação de diligências ou perícias, para comprovar fatos que não estejam suficientemente esclarecidos no processo.

No que se refere à prova extemporânea e não enquadrada nas alíneas "a" a "c" do art. 16, § 4º do PAF, a prudente critério do julgador nos casos em que i) não se encontre suficientemente instruído o lançamento, ii) não se trate de glosa de despesas ou custos não comprovados e, principalmente, iii) se se tratar de prova de pagamento já efetuado - e somente nesses casos - inobstante a preclusão prevista no art. 16, § 4º do PAF, essa prova extemporânea pode ser apreciada excepcionalmente, com fundamento nos princípios da verdade material e da economia processual, evitando-se assim o retorno do processo para instrução exatamente com essas mesmas provas. No julgamento, deve ser mencionado que inobstante a preclusão, por medida de economia processual e para evitar diligências para instrução do processo com as mesmas provas, efetuou-se a sua apreciação; apreciá-las, em todo o caso, não significa aceitá-las obrigatoriamente, mas somente se pronunciar a respeito e, se for o caso, rejeitá-las.⁶⁴

⁶³ BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Conselhos de Contribuintes. Acórdãos proferidos. Obtida na internet. Acesso em 17/02/2008.

⁶⁴ BORGES, Maria Aparecida, **Processo administrativo fiscal**, Curso ministrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/Campinas/SP, dezembro/2007.

Deveras, impedir a juntada de documentos necessários à boa instrução do processo sem qualquer justificativa plausível é, em última análise, ilegitimamente comprometer seu bom julgamento, abrindo espaço para que sejam proferidas decisões injustas e contrárias ao Direito. Ao contrário, reconhecendo a admissibilidade da prova da ilegalidade de um ato administrativo apresentada a destempo, conquanto destoe da letra da lei processual em sentido estrito, se coaduna com os mandamentos contidos em diversos princípios administrativos e atende especialmente a considerações de ordem teleológica: se a finalidade do processo é a atuação da ordem jurídica, esta só será alcançada com a perfeita apuração da verdade dos fatos.⁶⁵

Assim procedendo, a autoridade administrativa age em conformidade com os princípios que devem ser observados pela Administração Pública, previstos na Constituição Federal, na Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784, de 1999) e do Processo Administrativo Fiscal, atendendo especialmente os requisitos da moralidade e da eficiência administrativa, assim como da economia processual, atendendo ao interesse público e a legitimação social.

⁶⁵ LOPES. *Apud* GIANNICO, Maurício, 2005, p. 192.

5. CONCLUSÃO

O princípio da verdade material determina o dever da Administração de tomar decisões sempre com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, ou pelo menos o mais próximo possível desses fatos, e não se pautar tão-somente pela versão dos fatos trazida ao processo pelas partes. A autoridade administrativa tem o poder-dever de utilizar todos os meios lícitos para buscar provas, dados ou informações sobre o objeto em exame, não estando limitada aos aspectos somente considerados pelas partes.

No processo administrativo tributário, o que está em jogo é a legalidade da tributação. Se o tributo só será devido se estiver previsto em lei, o importante é saber se o fato gerador ocorreu, dando nascimento à obrigação tributária. Diferentemente do processo judicial, em que a convicção do juiz, em regra, advém unicamente do conjunto de elementos produzidos pelas partes em rígido sistema de preclusão, aqui se busca a verdade material, com liberdade de valer-se de qualquer prova, lícita, desde que trasladada para o processo.

Isto não significa que a verdade formal não possa conter a verdade material, mas apenas que a liberdade investigativa, os meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração se apresentam como instrumentos mais apropriados para a maior aproximação com a verdade material do que aquelas que são usualmente disponíveis no processo judicial. Pelo princípio da verdade material, mais especificamente aplicável ao processo administrativo fiscal, a autoridade administrativa tem o poder-dever de carrear aos autos e

apreciar todas as informações e documentos que se possa ter a respeito da matéria tratada, sem se limitar às provas colacionadas pelas partes.

Assim, o poder instrutório do julgador administrativo é definido pelos limites da lide formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que, não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, verifica-se a possibilidade de cancelamento do lançamento ou reforma de decisão administrativa, mesmo com base em evidências trazidas aos autos após a inicial.

Nessa esteira, este trabalho procurou examinar se a não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com conseqüente ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. A questão foi analisada sob diversos aspectos, a saber:

5.1. Aspecto legal

Conforme disposto no Código Tributário Nacional, é considerado regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, mesmo no exercício do poder discricionário, a atuação da autoridade administrativa está circunscrita aos parâmetros legais, devendo ser exercida sem abuso ou desvio de poder. A função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, agindo o

Fisco com integral imparcialidade, componente da função administrativa cujo exercício leva a que o interesse coletivo sempre tenha supremacia sobre o interesse particular do cidadão contribuinte.

No âmbito tributário, ao promover a arrecadação de tributos, a Administração Tributária deve estar desprovida de interesse subjetivo, devendo agir sempre em obediência aos imperativos legais, atendendo ao interesse objetivo de exercer sua função constitucional, regida pelos preceitos objetivamente insculpidos nas normas jurídicas.

Pelo princípio da legalidade, um dos princípios basilares da atuação da administração pública, o administrador não tem o poder de decidir pela legalidade ou ilegalidade de um dispositivo, mas tem a obrigação de dar andamento ao processo administrativo em conformidade com o disposto nas leis de regência, devendo rever seus atos sempre que praticados em desconformidade com os ditames legais.

5.2. Aspecto principiológico

No moderno constitucionalismo, voltado para a concretização da constituição, com enfoque material e não meramente formalista, os princípios fundamentais precisam ser reconsiderados com vistas na garantia da máxima efetividade dos direitos, sendo necessário identificar o âmbito de incidência dos princípios em confronto para se concluir pelo predomínio de um no caso específico. O exame do ato administrativo, no que concerne aos aspectos da legalidade, deve ser exercido, tanto em sentido estrito (legislação específica)

quanto em sentido amplo, em face do plexo principiológico a que se submete a Administração Pública.

Para a aplicação das regras jurídicas se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos e que, para a sua aplicação, os princípios demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

No caso em exame, os dispositivos legais que tratam da preclusão no processo administrativo fiscal não podem ser interpretados de forma dissociada dos fatos cuja elucidação é a própria tônica de todo o processo que está a lhe servir de instrumento. Por seu turno, princípios aplicáveis devem ser interpretados sempre à vista da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária, contribuindo de forma decisiva para a tomada de decisão no processo.

A legalidade do ato, passível de exame judicial, não se restringe aos dispositivos da lei específica que disciplina a matéria, podendo se alargar para além das fronteiras das disposições expressamente consignadas nas leis, passando agora também pela verificação da adequação do ato praticado aos princípios que regem a administração pública.

Como já explicitado alhures, não é dado somente ao Poder Judiciário a prerrogativa do controle dos atos administrativos, tendo também a própria Administração a obrigação de rever seus atos quando eivados de ilegalidade. A

Administração Pública, no exercício de sua competência constitucional, deve sempre buscar a realização da justiça, fim último que legitima sua atuação, não relegando essa prerrogativa apenas ao Poder Judiciário, pois é também de interesse administrativo.

Assim, o processo administrativo tributário, através dos órgãos internos da administração, deve realizar o controle dos atos administrativos no âmbito tributário, estabelecendo esse controle dentro da própria “casa”.

Neste sentido, é de se constatar a necessidade de flexibilização da rigidez do sistema jurídico no processo administrativo. A informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade material, que, como visto, é a base de todo o sistema.

A anulação do ato efetuada pela Administração pode ocorrer por provocação do interessado, ou de ofício, caso em que a Administração, por si própria, constata a ilegalidade e promove o desfazimento do ato, em face do princípio da autotutela administrativa, conforme dispõe a Súmula 473, do Supremo Tribunal Federal.⁶⁶

Tendo o poder-dever de anular o ato dotado de ilegalidade, a autoridade administrativa não pode se furtar dessa responsabilidade quando toma conhecimento de fato que comprova que o ato praticado está em desacordo com imperativos legais.

⁶⁶ A ADMINISTRAÇÃO PODE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS, QUANDO EIVADOS DE VÍCIOS QUE OS TORNAM ILEGAIS, PORQUE DELES NÃO SE ORIGINAM DIREITOS; OU REVOGÁ-LOS, POR MOTIVO DE CONVENIÊNCIA OU OPORTUNIDADE, RESPEITADOS OS DIREITOS ADQUIRIDOS, E RESSALVADA, EM TODOS OS CASOS, A APRECIACÃO JUDICIAL. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Súmulas. Obtida na internet. Acesso em 25/01/2008.

Não se pode estabelecer um prazo para a anulação de um ato eivado de ilegalidade, porquanto, a rigor, este ato nunca deveria ter sido inserido no mundo jurídico, sendo a sua anulação um procedimento de exigibilidade compulsória das autoridades administrativas que se deparam com o ato ilegal.

Por seu turno, o princípio da oficialidade está estreitamente ligado ao princípio da verdade material, na medida em que a Administração deve determinar a coleta de todos os elementos necessários ao esclarecimento de fatos pertinentes ao assunto tratado, independentemente de provocação dos administrados, para a realização dos atos e providências necessárias, inclusive quanto à instrução processual.

Conforme preceitua Odete Medauar, desse princípio decorrem o caráter abrangente da atuação administrativa, não se limitando aos aspectos suscitados pelos sujeitos, a obtenção de provas e outras informações de ofício, independentemente dos pedidos dos sujeitos e a não paralisação do processo em face da inércia dos sujeitos.⁶⁷ Dessa forma, a ilegalidade do ato praticado deve ser reconhecida pela Administração Pública mediante qualquer informação de que dispuser, em face da sua responsabilidade pelo andamento regular e contínuo do processo, até o seu provimento final.

Como também visto, o princípio da finalidade é de estrita observância pela Administração no curso do processo administrativo federal, obrigando-a, através da adequação entre meios e fins, a cumprir os seus deveres, devendo zelar pela efetiva realização da prestação do serviço público em favor dos contribuintes/administrados, nos exatos termos expressamente prescritos em lei.

⁶⁷ MEDAUAR, **Direito Administrativo Moderno**, 2005, p. 198.

O que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a sua ocultação na fase de integração da lide, afastando ou, ao menos, reduzindo a possibilidade de ficarem o julgador e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que uma das partes, premeditadamente, guarde segredo para, ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-los em julgamento.

Assim, em face desse princípio, mesmo aceitando apreciar provas apresentadas a destempo, o administrador deve estar atento para evitar o êxito de condutas de má-fé que tenham por objetivo a esquiva do sujeito passivo dos procedimentos legalmente previstos para o desenvolvimento regular do processo.

A anulação do ato eivado de ilegalidade atende também aos princípios da ampla defesa e do contraditório, que asseguram ao contribuinte, quando este postula via processo administrativo perante a Fazenda Pública, o acesso a todos os meios de defesa, sem limitação, com ampla produção probatória, mediante célere tramitação processual.

Como já mencionado, a Administração deve atuar conforme a lei e o Direito, vinculando todos os atos praticados aos direitos e garantias fundamentais, indicando os pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão, garantindo o direito à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio, sempre interpretando a norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento ao fim público a que se dirige.

O que se busca, afinal, é descobrir se realmente ocorreu ou não o fato que embasa a relação jurídico-tributária, garantindo a legalidade da tributação. A não

observância do princípio da verdade material, nos casos de apresentação da prova após a impugnação, mas antes da decisão administrativa, em regra, ofende o princípio constitucional da ampla defesa.

Os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, por sua vez, devem ser compreendidos como decorrência inexorável do Estado Democrático de Direito, que não admite restrição ao pleno exercício de direitos sem justificativa constitucionalmente válida. Neste sentido, devemos entender de modo restrito as limitações a direitos, observando imprescindivelmente a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito dos meios adotados pelo poder público dirigidos a um fim, conformando-os à ordem constitucional. Conforme argumenta João Trindade Cavalcante Filho,

Na definição das formalidades essenciais, na anulação, revogação e convalidação, na impulsão de ofício do processo, na interpretação das normas administrativas, a razoabilidade e a proporcionalidade devem ser sempre observadas. Para que se possa verificar o respeito a esses dois princípios, os atos devem, sempre que necessário, ser motivados pela autoridade que os edita.

Atos desarrazoados e/ou desproporcionais são atos ilegais. Logo, devem ser anulados pela Administração ou pelo Judiciário, com efeitos retroativos. Quando os defeitos forem sanáveis, porém, o ato poderá ser convalidado, com a correção das falhas que o invalidavam.⁶⁸

Segundo Augusto Lopes Sabino, “os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser compreendidos como decorrência inexorável do Estado democrático de Direito. Este inadmite restrição ao pleno exercício de direitos sem justificativa constitucionalmente válida.”⁶⁹

⁶⁸ CAVALCANTE FILHO, João Trindade, **Razoabilidade e proporcionalidade no direito processual administrativo brasileiro**, Maio/2007.

⁶⁹ LOPES SABINO, Pedro Augusto, **Proporcionalidade, razoabilidade e Direito Penal**, Outubro/2003.

O princípio da razoabilidade estrutura a aplicação de outras normas, princípios e regras e pressupõe a correta adequação entre as questões fáticas propostas e a decisão da Administração, assegurando o curso do processo administrativo fiscal dentro dos limites lógicos entre o fato objeto da discussão e a atuação concreta da Fazenda Pública, afastando ingerências ideológicas, conceitos vagos de certo ou de errado, mas fincados na legitimidade, na economia e na eficiência que devem permear os atos administrativos.

O princípio da proporcionalidade veda que a Administração cometa excesso no exercício de suas funções, ou arbítrio em suas decisões, eis que representa os limites entre os quais a Administração deve atuar na relação, um tanto quanto desigual, entre o Estado e o administrado, sendo de suma importância em todos os atos administrativos.

Assim, obstar a apreciação de uma prova intempestiva, em qualquer situação, deixando o administrador de cancelar um ato administrativo notoriamente destituído de legalidade, é um ato desarrazoado e/ou desproporcional, sendo aquele ato também, portanto, em última análise, um ato ilegal.

5.3. Aspecto teleológico

O caráter de Estado Democrático de Direito deve influir sobre o modo de atuação da Administração Pública do Brasil, que não está fora nem acima das normas jurídicas, devendo esta também se submeter ao direito como qualquer entidade ou cidadão. Cada vez mais, o Estado deve permear suas atividades

pela valorização dos direitos e garantias individuais, compostos pelos direitos fundamentais, pelos direitos políticos e pelos direitos sociais, devendo o foco de preocupação centrar-se no cidadão, em sua acepção não-excludente, de pleno gozo de direitos civis e políticos.

Neste sentido, a função administrativa deve ser exercida sempre objetivando a satisfação dos interesses dos administrados, dentro da lógica que caracteriza o interesse público. O exercício do poder-dever conferido aos administradores públicos deve se dar sempre em atendimento ao interesse público, isto é, para benefício de toda a sociedade.

No exercício de suas atividades, o administrador deve atuar segundo padrões éticos, de probidade, decoro e boa-fé, se pautando sempre pelo princípio da moralidade, ou seja, na probidade que deve nortear todos os atos administrativos.

A anulação de um ato ilegal, retirando-o do ordenamento, independentemente de obstáculos meramente processuais, é ato que milita a favor da moralidade administrativa, assegurada como critério de observância obrigatória no curso do processo administrativo federal, e constitui, de um lado, um dever da Administração, e, de outro, um direito subjetivo do administrado.

Relembrando as palavras de Marcos Vinícius Neder, a Administração Pública, no exercício de sua competência constitucional, não pode olvidar de buscar a realização da justiça, fim último que legitima sua atuação. Este objetivo não deve ficar restrito apenas ao Poder Judiciário, é também de interesse administrativo, devendo os órgãos internos na Administração, desse modo, realizar o controle de seus atos.

5.4. Aspecto objetivo

Hoje é cada vez mais presente a necessidade da relativização do binômio direito-processo, visando a resgatar o caráter ético da ciência processual em detrimento do formalismo puro, demonstrando que o seu objeto são as relações da vida regradadas pelo direito material. Dessa forma, tem o processo como finalidade precípua servir de instrumento à consecução dos bens da vida tutelados pelo ordenamento jurídico no plano substancial. Atribuindo-se a sua importância aos resultados, maximiza-se seu potencial instrumental de proteção aos direitos dos cidadãos em geral na defesa dos direitos individuais, coletivos, sociais, políticos, etc.

A jurisprudência pátria já vem adotando posições fundadas em critérios de racionalidade material, demonstrando a necessidade da prevalência, no mundo atual, da visão do processo como um instrumento a serviço do direito material. A tutela é o escopo do processo, o que constitui, portanto, uma visão do direito processual que põe em relevo o resultado do processo como fator de garantia do direito material.

O processo deve assumir o seu caráter estritamente instrumental, devendo seus institutos convergir para a efetiva proteção dos direitos e situações tutelados no plano substancial, objetivando o fim último da atividade jurisdicional que é a busca da eficiência e da sua real utilidade na solução dos conflitos para a pacificação social.

Neste sentido, não se pode atribuir a uma norma processual uma rigidez tal que acabe por inviabilizar a observância pela Administração de uma norma

substancial, compelindo-a a uma conduta desconforme com a lei e o Direito, ao obrigá-la a manter vigente um ato administrativo sabidamente ilegal.

5.5. Aspecto da eficácia administrativa

A atuação das autoridades administrativas deve centrar-se objetivamente em alcançar a desejada eficácia social das regras que determinam o recolhimento de tributos, evitando-se as longas demandas que normalmente são verificadas no âmbito tributário, pelo que devem os órgãos administrativos de julgamento atuar no controle da legalidade do ato administrativo e visar a solução dos litígios tributários em que estejam envolvidos o particular e o Poder Público.

Não é apenas pela atuação repressiva que o Estado que se alcançará o correto adimplemento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Na grande maioria dos casos, a legitimação da atuação do fisco é um fator decisivo para garantir a colaboração espontânea dos contribuintes, a qual passa, antes, pelo julgamento das qualidades do ordenamento jurídico e de sua validade ética.

Tal legitimação pelo procedimento permite, pelo menos, a presunção de que as exigências tributárias são, com razoável probabilidade, adequadas aos ditames legais. Através da correta aplicação das normas jurídicas, a Administração fará valer suas decisões com legitimidade, presteza e segurança jurídica, causando um efeito multiplicador na sociedade, no que se refere ao recolhimento espontâneo dos tributos.

Haverá sempre um maior cumprimento das obrigações tributárias quando a sociedade tiver presente o sentimento de que há obediência da própria Administração Tributária às leis regularmente aprovadas pelo Poder Legislativo e que a tributação atinge a todos sem privilégios.

O ideal a ser perseguido pela Administração Pública na busca da legitimação de sua atuação e, por conseguinte, na conquista da confiança dos contribuintes, é uma atuação imparcial das instâncias de julgamento administrativo, invalidando exigências tributárias consideradas indevidas.

Por outro lado, os órgãos de julgamento administrativo, ao examinarem os atos administrativos submetidos a sua apreciação, não devem ter como única finalidade a manutenção do crédito tributário ou a punição dos infratores. Ora, se um dos principais motivos da criação da estrutura de julgamento administrativo é justamente evitar as recorrentes demandas judiciais em matéria tributária, altamente onerosas para a Administração, de nada adiantaria levar às últimas conseqüências a rigidez do sistema processual administrativo, mantendo intactos os efeitos da preclusão, se o sujeito passivo terá sempre a possibilidade de, mesmo tendo seu direito precluso na esfera administrativa, recorrer ao Poder Judiciário.

Atendendo aos anseios de satisfação de direitos dos sujeitos passivos da demanda administrativa, atende-se o interesse maior da Administração na solução legal desses processos, que evita, dessa forma, a oneração dos cofres públicos com os custos de posteriores ações judiciais, com os encargos da sucumbência, assim como evita o atulhamento do Poder Judiciário, o que

contribui, em última análise, para a boa administração tributária e para a melhoria da coletividade social.

Por todo o exposto, tendo por base as diversas pesquisas realizadas ao longo deste trabalho, e mediante a análise da questão pelos vários aspectos mencionados, conclui-se que, quando o instituto da preclusão do direito da parte de praticar determinado ato processual, em face da extinção do prazo legalmente estabelecido, entra em conflito com apropriação da verdade material que deve nortear todo o processo, deve o julgador administrativo sempre privilegiar a busca da verdade, procedendo, se necessário a uma flexibilização na rigidez do sistema processual.

Não obstante a norma legal ser válida a todos, sem juízo de valor, estará sempre presente o conceito de justiça de cada um dos intérpretes, devendo a busca pela justiça proclamada pelo Direito ser o mote da conduta do administrador.

A norma processual deve ser interpretada de forma ampla, considerando sempre a aplicação do dispositivo após a análise do caso concreto, objetivando, em última análise, a subsunção dos fatos à intenção do legislador, de molde a atribuir corretamente a validade da ação decorrente da obediência à vinculação legal. Como amplamente explanado, não há interesse subjetivo da Administração Pública em manter um ato eivado de ilegalidade ou qualquer exigência do cidadão que não esteja amparada na lei.

Sem olvidar que, dessa análise, deve exsurgir, justificadamente, a impossibilidade da apresentação da prova no momento próprio, ou a relevância de sua apresentação naquele momento, devendo ser afastadas pela autoridade

julgadora as condutas estrategicamente concatenadas visando a esquiva proposital do *iter* processual administrativo, seja para suprimir determinadas instâncias de apreciar as provas ou argumentações, seja para postergar o cumprimento de obrigações tributárias, de forma a desincentivar os comportamentos calcados no dolo e na má-fé.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, José Osterno Campos de. **Verdade real possível no processo penal**. Obtida via Internet - Portal Jus Navigandi. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10971>. Acesso em 29/02/2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** : da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Direito e Processo**. 4.ed. ver. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, Maria Aparecida. **Processo administrativo fiscal**. Curso ministrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, 03 a 05/12/2007.

BRASIL. **Código de Processo Civil** – Lei nº. 5.689, de 11 de janeiro de 1973. Obtida na internet - portal da Presidência da República. Disponível em: www.presidencia.gov.br. Acesso em Fevereiro/2008.

_____. **Constituição Federal (1988)**. Obtida na internet - portal da Presidência da República. Disponível em: www.presidencia.gov.br. Acesso em Fevereiro/2008.

_____. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. Obtida na internet - portal da Presidência da República. Disponível em: www.presidencia.gov.br. Acesso em Fevereiro/2008.

_____. **Ministério da Fazenda**. Conselhos de Contribuintes. Acórdãos proferidos. Obtida na internet. Disponível em <http://www.conselhos.fazenda.gov.br/jurisprudencia>. Acesso em Fevereiro/2008.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Acórdãos proferidos. Obtida na internet. Disponível em <http://www.jf.gov.br/juris/>. Acesso em 17/02/2008.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Súmulas. Obtida na internet. Disponível em <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/súmulas/>. Acesso em 25/01/2008.

_____. **Tribunal Regional Federal da Quarta Região**. Acórdãos proferidos. Obtida na internet. Disponível em <http://www.jf.gov.br/juris/>. Acesso em 29/02/2008.

BUENO, Márcio. **A Origem Curiosa das Palavras**. 1.ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 2003.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5.ed.ver.ampl.atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **A preclusão e a verdade material**. Entrevista concedida na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, em 18/03/2008.

_____. **Processo Tributário Administrativo**. 2.ed. São Paulo: IOB Thompson, 2006.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Razoabilidade e proporcionalidade no direito processual administrativo brasileiro**. In Jus Navigandi. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10471>. Acesso em 29/02/2008.

DWORKIN, Ronald. **O império do Direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

GIANNICO, Maricí. **A prova no Código Civil : natureza jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GIANNICO, Maurício. **A Preclusão no Direito Processual Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LOPES SABINO, Pedro Augusto. **Proporcionalidade, razoabilidade e Direito Penal**. Obtida via Internet - Portal Jus Navigandi. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5328>. Acesso em Março/2008.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. **Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MENDONÇA, Samuel. **Projeto e monografia jurídica : orientações para a elaboração do projeto de pesquisa e monografia jurídica**. 2.ed. Campinas, SP: Millenium Editora, 2005.

NEDER, Marcos Vinícius; MARTINEZ LOPES, Maria Teresa. **Processo Administrativo Fiscal Federal : (decreto nº 70.235/72 e lei nº 9.784/99)**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

PEDRA, Anderson Sant'Ana. **Os fins sociais da norma e os princípios gerais de direito**. Obtida via Internet - Portal Jus Navigandi. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3762&p=2>. Acesso em Maio/2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.