

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 7 (2019)

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

José Eduardo Genero Serra

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.
Orientadora: **Prof^a. Dr^a. Tathiane dos Santos Piscitelli**

SÃO PAULO
VERSÃO DE 22.09.2019

1. Tema, contexto, e modelo de pesquisa predominante

O termo “processo administrativo tributário” – ou “processo administrativo fiscal” – tem duas acepções: uma estrita, consistente apenas na fase contenciosa, outra geral, abarcando o procedimento fiscal (auditoria, revisão de lançamento ou de compensação, exclusão de regime de tributação ou de benefício fiscal, solução de consulta etc.) e o processo em sua fase estrita. O sentido da expressão empregado no presente trabalho é o primeiro, ou seja, o processo inaugurado diante da pretensão da Fazenda resistida pelo sujeito passivo, e que será objeto de julgamento administrativo.

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

O trabalho que se pretende realizar é de exploração da prática jurídica de instrução probatória no processo administrativo tributário. O objetivo é avaliar em que medida a produção de provas pelo julgador (e não a produção de provas pelas partes perante o julgador) pode ser realizada sem ferir o sistema processual acusatório adotado no país. Intenta-se determinar critérios em que tal prática concretize o princípio da verdade material sem ferir a segurança jurídica das partes litigantes, seja em razão do indevido aperfeiçoamento do lançamento tributário, seja pelo robustecimento das razões de defesa.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Os quesitos a seguir elencados estão distribuídos pela estrutura básica da pesquisa conforme o seguinte: contextualização fática (quesitos 1 e 2), referencial teórico-normativo (3 e 4), análise e avaliação crítica (5 e 6) e conclusão propositiva (7 e 8).

Q1) Quais são os pontos de inquietação acerca da gestão da prova no processo administrativo tributário federal? Em que extensão as partes no processo podem ser afetadas pela gestão equivocada das provas?

- Doutrina: “Processo Administrativo Fiscal, litigância tributária no contencioso administrativo”, Gilson Wessler Michels, 1ª edição, Ed. Cenofisco. “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, 3ª edição, Ed. Dialética.
- Entrevistas com julgadores e/ou ex-julgadores no Processo Administrativo Tributário Federal. Entre 1(um) e 3(três) entrevistados.
- Experiência prática do pesquisador.

Q2) Quais são as medidas adotadas pelas autoridades julgadoras para a instrução probatória?

- Doutrina: “A Prova no Processo Administrativo Tributário”, Marcio Pestana, 1ª edição, Ed. Campus/Elsevier. “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Alessandra Dabul, 4ª edição, Ed. Juruá.
- Entrevistas com julgadores e/ou ex-julgadores no Processo Administrativo Tributário Federal. Entre 1(um) e 3(três) entrevistados.
- Jurisprudência administrativa: acórdãos a selecionados em julgados de DRJ's e do CARF. Entre 20 (vinte) e 30(trinta) decisões.
- Experiência prática do pesquisador.

Q3) Há critérios normativos balizadores da produção de provas no processo administrativo tributário?

- Legislação: Constituição Federal, Código de Processo Civil, Código Tributário Nacional, Decreto nº 70.235/72, Lei nº 9.784/99, Decreto nº 9.580/18, Lei nº 9.430/96, Decreto-lei nº 4.657/42 e Decreto nº 9.830/19.
- Doutrina: “A Prova no Processo Administrativo Tributário”, Marcio Pestana, 1ª edição, Ed. Campus/Elsevier. “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Alessandra Dabul, 4ª edição, Ed. Juruá.
- Experiência prática do pesquisador.

Q4) Quais os princípios jurídicos informadores da gestão da prova no processo administrativo tributário?

- Legislação: Constituição Federal, Código de Processo Civil, Código Tributário Nacional, Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.784/99.
- Doutrina: “Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos”, Humberto Ávila, 6ª edição, Ed. Malheiros. “A Prova no Processo Administrativo Tributário”, Marcio Pestana, 1ª edição, Ed. Campus/Elsevier. “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Alessandra Dabul, 4ª edição, Ed. Juruá. “Processo Administrativo Fiscal, litigância tributária no contencioso administrativo”, Gilson Wessler Michels, 1ª edição, Ed. Cenofisco. “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, 3ª edição, Ed. Dialética. “Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, 3ª edição. Ed. Livraria do Advogado.
- Experiência prática do pesquisador.

Q5) Em que situações o procedimento fiscal pode ser reaberto por determinação exarada em sede de julgamento administrativo?

- Legislação: Constituição Federal, Código de Processo Civil, Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.784/99.
- Jurisprudência administrativa: acórdãos a selecionados em julgados de DRJ's e do CARF. Entre 20 (vinte) e 30(trinta) decisões.
- Experiência prática do pesquisador.

Q6) Em que medida é possível conciliar a busca pela verdade material com a segurança jurídica esperada de uma decisão administrativa tributária?

- Doutrina: “Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos”, Humberto Ávila, 6ª edição, Ed. Malheiros. “Segurança jurídica, Certeza do Direito e Tributação”, Leandro Paulsen, 1ª edição, Ed. Livraria do Advogado. “A Segurança Jurídica do Contribuinte”, Ricardo Lodi Ribeiro, 1ª edição, Ed. Lumen Juris. “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Alessandra Dabul, 4ª edição, Ed. Juruá. “Processo Administrativo Fiscal, litigância tributária no contencioso administrativo”, Gilson Wessler Michels, 1ª edição, Ed. Cenofisco. “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, 3ª edição, Ed. Dialética.
- Jurisprudência administrativa: acórdãos a selecionados em julgados de DRJ's e do CARF. Entre 20 (vinte) e 30(trinta) decisões.
- Experiência prática do pesquisador.

Q7) Como o julgador pode identificar a necessidade de produção própria de prova não trazida aos autos pelas partes?

- Legislação: Constituição Federal, Código de Processo Civil, Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.784/99.
- Doutrina: “Processo Administrativo Fiscal, litigância tributária no contencioso administrativo”, Gilson Wessler Michels, 1ª edição, Ed. Cenofisco. “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, 3ª edição, Ed. Dialética. “Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, 3ª edição. Ed. Livraria do Advogado.
- Jurisprudência administrativa: acórdãos a selecionados em julgados de DRJ's e do CARF. Entre 20 (vinte) e 30(trinta) decisões.
- Experiência prática do pesquisador.

Q8) Como o julgador deve proceder diante da identificação de erro cometido pela própria parte atingida?

- Doutrina: “Processo Administrativo Fiscal, litigância tributária no contencioso administrativo”, Gilson Wessler Michels, 1ª edição, Ed. Cenofisco. “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, 3ª edição, Ed. Dialética. “Direito Processual Tributário,

Processo Administrativo Fiscal e Execução fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, 3ª edição. Ed. Livraria do Advogado. “Novo CPC e o Processo Tributário, impactos da nova lei processual”, Alexandre Ávalo Santana e Rodrigo Saantos Masset Lacombe (coordenadores), 1ª edição, Ed. Contemplar.

- Experiência prática do pesquisador.

A fonte doutrinária tende a sofrer acréscimo, sobretudo das referências bibliográficas já indicadas neste projeto que não foram relacionadas a determinado quesito, em razão da necessidade de maior conhecimento de seus conteúdos.

As entrevistas têm como objetivo auxiliar a delimitação fática da prática em estudo, feita primariamente pela seleção jurisprudencial. Não obstante, os posicionamentos externados pelos entrevistados servirão de reforço ou contraponto às recomendações que emergirão da presente pesquisa. Impende ressaltar que podem ocorrer entrevistas inicialmente não previstas, conforme o aprofundamento no tema, bem assim por novas indicações recebidas no curso das entrevistas já programadas.

A seleção da jurisprudência não será randômica, mas voltada a julgados que, apresentando controvérsias fáticas (reais ou aparentes), tenham despertado a promoção de instrução probatória pelo julgador. Estima-se que a amostra a ser pesquisada – de tamanho provável entre vinte e trinta decisões – será extraída de uma massa, não menor que duzentos casos distintos, pré-selecionada a partir de filtro por palavras-chave.

O esforço probatório do julgador administrativo federal se faz, predominantemente, por duas vias: determinação de diligências e consulta a sistemas da Receita Federal. No primeiro caso, lavra-se decisão interlocutória que contenha aquela determinação, sendo empregado o instrumento da resolução nestes casos – e não um acórdão propriamente dito, embora a decisão em questão seja colhida em juízo colegiado. No segundo caso, a consulta é realizada na ampla maioria das vezes pelo relator do caso – noutras situações, a consulta é feita pelo redator de voto vencedor ou mesmo por qualquer outro julgador que queira declarar seu voto –, sendo a prova, nessa situação, produzida monocraticamente.

Assim, a seleção da amostra de decisões a serem pesquisadas conterà tanto resoluções quanto acórdãos, visando o colhimento de casos em que o julgador tenha atuado ativamente na instrução probatória, seja em juízo ampliativo ou restritivo do emprego do princípio da verdade material. Para tanto, serão utilizadas diversas palavras-chave de pesquisa jurisprudencial, dentre as quais as seguintes: “ônus”, “prova”, “verdade material”, “preclusão”, “diligência”, “aperfeiçoamento”, “erro material”, “substância”. O corte temporal está inicialmente previsto para contemplar os últimos cinco anos.

A experiência prática do pesquisador será útil por conta da experiência como julgador, na forma descrita no tópico 4 adiante.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Diante da carência de referencial doutrinário acerca da instrução probatória no processo administrativo tributário, a relevância em pesquisar critérios que orientem a produção de provas pelo julgador está no potencial esclarecimento do tema.

É possível que o resultado da pesquisa inove no contexto do que já fora produzido até os dias atuais, mormente num cenário em que a doutrina tradicional emprega, por vezes acriticamente, aspectos principiológicos de direito material em sede processual, bem como pensam o processo tributário unicamente por sua via judicial. Adicione-se o fato de a legislação base do processo administrativo tributário federal ser, em sua essência, a mesma há quase 50 anos.

O impacto das conclusões desse trabalho pode ser o incremento da imparcialidade do julgamento administrativo, ante a adoção dos critérios de instrução probatória no contencioso administrativo. Como corolário desse efeito, haverá melhor atendimento do anseio social por justiça fiscal, beneficiando contribuintes, advogados e a própria Fazenda.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

A escolha do tema da pesquisa se deu muito por conta da familiaridade do pesquisador com o assunto.

Auditor da Receita Federal há 20 anos, atuo há 11 anos como julgador de primeira instância no âmbito do processo administrativo tributário. Participo de modo recorrente de sessões de julgamento, reuniões e seminários em que se discute a questão probatória em sede de contencioso administrativo.

Chama-me atenção, mais que o amplo espectro em que a gestão da prova é realizada no processo administrativo tributário, o impacto que a atividade probatória do julgador traz aos veredictos dados a cada caso. A percepção, pelo julgador, de que a Fazenda ou o sujeito passivo esteve pouco atento à produção das provas, no mais das vezes, desencadeia a perquirição de aspectos extemporâneos ao momento processual.

O princípio da verdade material comumente colide com o da segurança jurídica no julgamento administrativo. Por vezes, o julgador, auditor ou advogado por profissão e juiz por função, parece inclinado a atuar menos pautado pelo regramento processual e mais pela experiência profissional adquirida em procedimento fiscal, fase anterior ao processo. Isso não significa que se constate que julgadores auditores busquem materialidade fora dos autos para manter a exigência tributária, e nem que julgadores advogados o façam em benefício dos contribuintes.

O que se percebe, por vezes, é que o julgador, diante da instrução probatória deficiente de uma ou outra parte, se põe a produzir provas para colmatar as lacunas que sua vivência em atividade pré-processual identifica. O problema é que isso pode significar o aprimoramento

das razões de acusação ou de defesa e, assim, desequilibrar o contraditório inicialmente instaurado pelas partes.

5. Bibliografia preliminar

- BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BRASIL. Congresso Nacional. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988.
- BRASIL. Congresso Nacional. Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16.3.2015.
- BRASIL. Congresso Nacional. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25.10.1966.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei do Processo Administrativo no Âmbito da Administração Pública Federal. Lei nº 9.784, de 29.01.1999.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei do Processo Administrativo de Consulta no Âmbito da Administração Pública Federal. Lei nº 9.430, de 27.12.1996.
- BRASIL. Presidência da República. Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal. Decreto nº 70.235, de 06.03.1972.
- BRASIL. Presidência da República. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1942.
- BRASIL. Presidência da República. Regulamento do Imposto de Renda. Decreto nº 9.580, de 22.11.2018.
- BRASIL. Presidência da República. Regulamento da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (artigos 20 a 30). Decreto nº 9.830, de 10.06.2019.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Delegacias de Julgamento. Jurisprudência.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Jurisprudência.
- BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas da Sefaz/SP. Jurisprudência.
- DABUL, Alessandra. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 4ª edição. Curitiba: Juruá, 2018.
- FRANÇA, Phillip Gil. *Ato Administrativo e Interesse Público: gestão pública, controle judicial e consequencialismo administrativo*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- GRECO, Leonardo; NETTO, Fernando Gama de Miranda (org.). *Direito Processual e Direitos Fundamentais*. 1ª edição. Rio de Janeiro: 2005.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. 1ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 3ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Direito Tributário Brasileiro: temas relevantes*. 1ª edição. São Paulo: MP, 2014.
- PESTANA, Marcio. *A Prova no Processo Administrativo Tributário*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2007.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SANTANA, Alexandre Ávalo; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (org.). *Novo CPC e o Processo Tributário: impactos da nova lei processual*. 1ª edição. Campo Grande: Contemplar, 2016.

6. Sumário preliminar

1. Introdução
2. Principais espécies de processo administrativo tributário
 - 2.1. Constituição do crédito tributário pelo lançamento
 - 2.2. Não reconhecimento de direito creditório
 - 2.3. Exclusão de regime tributário favorecido
3. Produção da prova no processo administrativo tributário
 - 3.1. Ônus da prova e presunção legal
 - 3.2. Espécies de preclusão aplicáveis: temporal e lógica
4. Casos concretos sobre instrução probatória pelo julgador
 - 4.1. Situações de prevalência dos aspectos preclusivos
 - 4.2. Hipóteses de ativa produção de provas
 - 4.2.1. Conferência da materialidade do argumento da parte
 - 4.2.2. Aperfeiçoamento da exigência fiscal
 - 4.2.3. Transmutação do pedido ou da causa de pedir
5. Processo administrativo tributário constitucional
 - 5.1. Observância do devido processo legal
 - 5.2. Respeito ao formalismo moderado
 - 5.3. Busca da verdade material
 - 5.4. Manutenção da segurança jurídica
6. Contencioso administrativo como garantia jurisdicional
 - 6.1. Jurisdição administrativa
 - 6.2. Imparcialidade do julgador
 - 6.3. Limites e estabilização da lide
7. Atividade probatória do julgador
 - 7.1. Oficialidade e inércia
 - 7.2. Situações autorizadoras
8. Considerações finais
9. Referências bibliográficas

7. Cronograma de execução

Atividades	2019			2020							Horas
	10	11	12	01	02	03	04	05	06	07	
Reuniões iniciais com o orientador	5	5									10
Ajustes na seleção bibliográfica prévia	5	5	5								15
Leitura da bibliografia prévia	20	20	20								60
Realização de entrevistas	20	5	5	10							40
Pesquisa normativa		5	5	10							20
Pesquisa jurisprudencial		5	5	5	15						30
Leitura e revisão bibliográfica			10	30	30	20					90
Elaboração da versão preliminar				20	20						40
Reuniões com o orientador				5	5	5					15
Elaboração da versão intermediária						20	20				40
Elaboração da versão provisória								30			30
Submissão versão prov. ao orientador								5			5
Elaboração da versão para qualificação									30		30
Preparação para a defesa									10	20	30
Horas	50	45	50	80	70	45	20	35	40	20	455