

VERDADE MATERIAL NO “PROCESSO” ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO

Por

LUIS EDUARDO SCHOUERI

Advogado em São Paulo

Mestre em Direito pela Universidade de Munique

Doutor e Livre Docente pela Faculdade de Direito

da Universidade de São Paulo

GUSTAVO EMÍLIO CONTRUCCI A. DE SOUZA

Advogado em São Paulo

Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito

da Universidade de São Paulo

**I. Introdução II. Do “Processo” Administrativo Tributário sem Pretensão
III. Do Princípio da Legalidade na Atividade Administrativa IV. Da
Verdade Material no Direito Tributário V. Da Preclusão no “Processo”
Administrativo Tributário e do Princípio da Igualdade VI. Conclusões**

I. INTRODUÇÃO

1. Dentre as disposições da recente Lei nº 9.532/97, encontramos, a par daquelas cujo trabalho investigatório se reduz a sua interpretação, outras cujo texto desperta, antes de mais nada, a necessidade de examinar sua pertinência ao sistema constitucional ao qual pretendem ver-se filiadas.

2. Neste diapasão, merece especial atenção daqueles que se preocupam em ver em nosso ordenamento um todo sistêmico cuja coerência é mandamento da própria noção de justiça, o exame do artigo 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, na parte referente à preclusão do direito de defesa, que dispõe:

Art. 67. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 16.....

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

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

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

3. Em síntese, parece-nos acertado ver nas normas acima uma tentativa de inculcar um caráter dispositivo à atividade administrativa tendente à verificação da ocorrência do fato gerador e de sua quantificação quando haja impugnação do contribuinte. Noutras palavras, o texto em comento parece constituir tentativa de emprestar ao lançamento parte das

regras de direito processual civil¹, sugerindo daí um igualamento entre ambos.

4. A linha básica da investigação que se pretende buscar parece residir no próprio fim do Estado de Direito, qual seja, a realização e distribuição da justiça, entendida esta como a incessante busca da igualdade, a qual só pode ser alcançada pela coerência do sistema.

II. DO “PROCESSO” ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO SEM PRETENSÃO

5. Não é de agora que se discute se as normas que regulam a determinação e a exigência dos créditos tributários da União são, ou não, verdadeiras normas processuais, ou seriam meras normas procedimentais. Doutrinadores de escol têm tido a oportunidade de se manifestar no sentido da existência de normas processuais administrativas, enquanto outros, pela definição que dão ao processo, verificam na atividade administrativa meras normas procedimentais.

5.1. **HELLY LOPES MEIRELLES**, entendia que *processo* é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo²; enquanto *procedimento* é o modo de realização do processo, ou seja, rito processual³. E continuava o mesmo **HELLY**, para não deixar dúvidas sobre a inclusão do processo administrativo tributário como uma autêntica norma processual, o processo administrativo é o gênero, que se reparte em várias espécies dentre as quais as mais freqüentes se apresentam no processo disciplinar e no processo tributário ou fiscal.⁴ Seguem a mesma linha de raciocínio pela

¹ Código de Processo Civil:

“Art. 303. Depois da contestação, só é lícito deduzir novas alegações quando:

I - relativas a direito superveniente;

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e juízo.”

“Art. 517. As questões de fato, não propostas no juízo inferior, poderão ser suscitadas na apelação, se a parte provar que deixou de fazê-lo por motivo de força maior.”

² Direito Administrativo Brasileiro, 16ª ed., rev. e atual. pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

³ Cf. op. cit. (nota 2), p. 578

⁴ Cf. op. cit. (nota 2), p. 579

mesma definição de processo, **VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA**⁵, que percebe no processo administrativo fiscal um litígio, e **ODETE MEDAUAR**⁶.

5.2. A ampliação acima também vem recebendo acolhida entre diversos processualistas pátrios, embora com fundamentação diversa. Neste sentido, por exemplo, lecionam **ANTONIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, ADA PELLEGRINI GRINOVER e CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO**⁷ que “processo é conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para legítimo exercício de poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais ...”. Ora, se for aceita a tendência apontada da ampliação da definição do processo para além da existência da lide, ter-se-á por afastado o óbice do reconhecimento da natureza processual do “processo” administrativo, sem que para isso se precise indagar sobre a existência da lide na relação que ali se instaura.

5.3. Contudo, se ao processo se der a definição preconizada por **VÍCTOR FAIRÉN GUILLÉN**⁸ - *el proceso - completo - consiste en una pretensión de una persona frente a otra, dirigida a través de un órgano jurisdiccional, resistida por la “pretendida” y avocado por ello el litigio así formado - crisis del conflicto, hemos dicho - a que dicho órgano jurisdiccional ya estatuido por la ley dicte una resolución sobre tal “cosa”, vinculante para las partes; ...* -, ver-se-á que sob esta perspectiva não se há de vislumbrar na atividade administrativa tendente à confirmação do lançamento um autêntico processo, até porque, por mais que em algumas oportunidades o processo se confunda com “a administração pública dos interesses privados” (jurisdição voluntária), o normal é que o processo envolva uma lide. Em sentido similar, de que o processo é um meio de resolução de um conflito de caráter lógico sobre um ponto determinado para satisfação de pretensões, confira-se **JAIME GUASP**⁹.

5.4. Noutra definição do que vem a ser o processo, **SERGIO COSTA**¹⁰ entende que este seria *il mezzo col quale lo stato attua la norma*

⁵ A Consulta Fiscal, São Paulo: Dialética, 1996, ps. 22/23.

⁶ A Processualidade no Direito Administrativo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 41.

⁷ Teoria Geral do Processo, 8ª ed., rev. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 247.

⁸ Teoría General del Derecho Procesal, México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1992, p. 21.

⁹ La Pretensión Procesal, Segunda Edición, Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1985, ps. 21 e 44.

¹⁰ Manuale di Diritto Processuale Civile, 4ª ed., Torino: UTET, 1973, p. 17.

giuridica, allorchè i destinatari non possano o non vogliano attuarla, e dá a entender claramente que não se há de falar em pretensão processual da administração porque esta, a teor do art. 142 do Código Tributário Nacional, dentro da própria esfera administrativa, deve dar atuação à vontade concreta da lei.

6. Qualquer que seja a definição que se dê ao processo, quer-nos parecer que o importante é identificar que, no “processo” administrativo tributário, não se pode falar verdadeiramente de uma lide entre o contribuinte e o fisco. A lide, segundo a definição de CARNELUTTI, é o conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida.¹¹ Mas o que vem a ser pretensão? Para CARNELUTTI, pretensão *es la exigencia de la subordinación de un interés de otro al interés propio*, enquanto a resistência que a qualifica *es la no conformidad con la subordinación de un interés propio al interés de otro, y se divide en contestación (no debo subordinar mi interés al de otro) y lesión (no lo subordino) de la pretensión*.¹²

7. **GUASP**, na sua tradicional obra sobre pretensão processual, entende que “la pretensión procesal, por su estructura, es una declaración de voluntad por la cual una persona reclama de otra, ante un tercero supraordinado a ambas, un bien de la vida, formulando en torno al mismo una petición fundada, esto es, acotada o delimitada, segundo los acaecimientos de hecho que expresamente se señalen.”¹³

8. Entendemos, com fundamento na doutrina de **GUASP**, e com apoio em estudo de **JOSÉ IGNÁCIO BOTELHO DE MESQUITA**¹⁴, que o processo administrativo tributário não se caracteriza pela existência de uma pretensão processual. Com efeito, enquanto a pretensão somente se apresenta quando “una persona intenta subordinar un interés ajeno a otro propio”¹⁵, no processo administrativo tributário o interesse da administração é a verificação da ocorrência ou não do fato gerador tendo, em caso positivo, como consectário, o lançamento. Não se concebe, então, qual possa ser a pretensão processual da administração em subjugar o direito do contribuinte, pois à administração, e especialmente ao fisco, só é dado fazer tudo aquilo e

¹¹ Confira-se Instituciones del nuevo proceso civil Italiano, trad. por Jaime Guasp, Barcelona: Bosch Casa editorial, 1942, p. 32.

¹² Cf. Carnelutti, op. cit. (nota 10), p. 32

¹³ Cf. Guasp, op. cit. (nota 9), ps. 84-85

¹⁴ O mandado de segurança: contribuição para o seu estudo, in Estudos de Direito Público, jul./dez. 1985-jan./jun. 1986, ps. 45 a 68.

¹⁵ Cf. Guillén, op. cit. (nota 8), p.21

exatamente aquilo que a lei o autoriza (arts. 5º, inc. II, combinado com o 150, inc. I, ambos da Constituição Federal). O fundamento do “processo” administrativo tributário não é o direito das partes, mas sim a verificação da possibilidade de concretização ou não do lançamento.

8.1. Na mais recente edição de seu clássico estudo sobre o lançamento, **ABERTO XAVIER** confirma tal entendimento, ensinando: *Sendo parte imparcial o órgão de justiça, o Fisco não exprime um interesse em conflito ou contraposto ao do particular, contribuinte. E, sendo o fim do procedimento tributário um fim de aplicação objetiva da lei, ou seja, um fim de justiça, nele não se desenrola necessariamente um litígio, antes uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material*¹⁶.

9. Parafraseando **BOTELHO DE MESQUITA**¹⁷ (que se manifesta quanto ao mandado de segurança) o processo administrativo decorre do poder hierárquico que vincula os entes administrativos e do princípio da legalidade, e não de um direito da administração em face do contribuinte: o processo administrativo é um processo que tem por objetivo a atuação da vontade concreta da lei, sem que haja uma pretensão processual no seu sentido técnico - pelo menos neste momento - da administração em face do contribuinte. A administração está vinculada à lei, e deve procurar, com o lançamento, dar atuação à lei: não é direito da administração que está em discussão, mas sim um dever da administração, sob pena de responsabilidade funcional, de dar concretude à norma legal.

10. Ainda da teoria geral do direito processual civil, merece ser reproduzida, por sua pertinência ao tema em exame, a conclusão de **GUASP**;

... la función judiscicional no puede ser más ni menos que una función de satisfacción de pretensiones. Por otra parte, la defensa de esta idea permite resolver, sin graves dudas ulteriores, las difíciles cuestiones que sempre ha planteado la diferenciación entre función jurisdiccional y las restantes funciones estatales, sobre todo entre función jurisdiccional y función administrativa.

¹⁶ Cf. **ALBERTO XAVIER**, Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, 2ª edição, totalmente reformulada e atualizada, Rio de Janeiro:Forense, 1997, p. 160

¹⁷ Cf. op. loc. cit (nota 14)

*Las reclamaciones que puedan surgir em ámbito administrativo y las resoluciones que sobre ellas recaigan sólo son técnicamente peticiones, nunca pretensiones, porque jamás tienen caracter final, sino instrumental: no revisten substantividad propia, sino que se recogen por el ordenamiento jurídico en cuanto pueden servir al desarrollo del servicio administrativo y no a la satisfacción del particular.*¹⁸

11. A lição acima é primorosa e se aplica ao caso em comento por dois motivos: primeiro pelo seu rigor técnico em definir pretensão processual como aquela oriunda da pretensão social qualificada pelo direito processual na medida que tendente a fazer prevalecer o direito de uma pessoa sobre outra (deixando de lado a discussão sobre os procedimentos de jurisdição voluntária) e segundo, porque explica de maneira técnica e jurídica o porquê da não existência da coisa julgada nas decisões administrativas

12. Ora, não existindo uma pretensão no âmbito do “processo” administrativo fiscal, até porque não é dado, fora os casos de autotutela e autodefesa, ao titular de uma pretensão fazê-la valer por sua própria vontade, não se pode admitir que o “processo” tributário, da mesma forma que ocorre no processo civil, possa conter uma pretensão da administração a prevalecer sobre o contribuinte, porque no processo civil a pretensão de uma parte pode ser decidida, pelo terceiro juiz, sobre qual dos direitos prevalecerá; aqui, no “processo” tributário, só haverá exigência tributária se houver a subsunção dos fatos ao tipo descrito na norma, não prevalecendo a pretensão de uma parte sobre a outra. Este ponto será repisado mais adiante, quando tratarmos do princípio da legalidade.

12.1. **AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO**¹⁹ ratifica o entendimento de que a administração não tem interesse, mas sim um dever de proceder ao lançamento, nos seguintes termos: *A potestade ou dever-poder, que a autoridade fiscal tem de exigir das pessoas o cumprimento dos seus deveres tributários, é uma função atribuída pelo ordenamento jurídico para ser exercida por dever de ofício e que não pode ser confundida com uma ação de defesa de direito subjetivo ou de uma simples faculdade...*

¹⁸ Cf. op. cit. (nota 9), p. 91

¹⁹ Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal, Rio de Janeiro: Forense, 1996, ps. 6/7.

12.2 Também da lição de **ROQUE ANTONIO CARRAZZA**, pode-se concluir que ao proceder ao lançamento do tributo, a autoridade tributária não tem, ainda, uma pretensão processual de o fazer, mas apenas um poder de assim proceder. Com efeito, o autor é incisivo ao sustentar que não se trata de um direito, pois o lançamento, claramente, é um poder.²⁰

12.3. Sobre o poder existente na relação da administração com os administrados, confira-se **ADOLFO DI MAJO**²¹: *Naturalmente ciò vale nella misura in cui, a fronte dell'interesse del privato, il soggetto pubblico faccia valere un potere di cui esso è legittimamente investito, potere che attribuisce al soggetto pubblico la possibilità di incidere o di sacrificare comunque l'interesse del privato. Ove ciò non fosse e il soggetto pubblico si dovesse manifestare privo del potere (che pure esso pretende di avere) oppure ad agire come un qualsiasi soggetto privato (e cioè uti privatus, come se dice), la posizione del privato tornebere a godere della maxima protezione di cui gode non solo nei rapporti con gli altri privati ma anche quelli con i soggetti pubblici.*

13. A favor da existência de um verdadeiro “processo” administrativo, poder-se-ia argumentar que o próprio constituinte assim a ele se refere, equiparando-o, destarte, ao processo judicial.

14. O argumento não subsiste ao fato de que não é infreqüente que o constituinte empregue termos em seu sentido vulgar. A circunstância de ele usar um mesmo termo para identificar realidades distintas não implica tenha ele pretendido equipará-las.

14.1. Tampouco o fato de se aplicarem ao “processo” administrativo duas das garantias que se asseguram ao processo judicial - o contraditório e a ampla defesa - não faz o primeiro igual ao segundo. A título

²⁰ Nas palavras de **ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA** (Curso de Direito Constitucional Tributário, 8ª ed., rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 1996):

Temos por demonstrado, destarte, que, no Direito Tributário, que é um direito de intervenção estatal, o comportamento das autoridades deve ajustar-se mais rigorosamente ao princípio da legalidade, do que em outra áreas do Direito.

Como consequência, o Fisco não pode, por decisão própria, isto é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar tributos, na forma da lei. (p. 168)

²¹ La Tutela Civile dei Diritti, Seconda Edizione, Milano: Giuffrè, 1993, p. 19.

exemplificativo, citem-se as garantias dadas aos juízes, vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos (art. 95 da Constituição Federal), que visam a assegurar sua imparcialidade. Não se encontra, no texto constitucional, qualquer garantia semelhante aos julgadores administrativos.

III. DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

15. Lê-se, na Constituição Federal, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, inc. II) e, especificadamente no que se refere ao direito tributário (art. 150, inc. I), que não se exigirá ou aumentará tributo sem lei que o institua.

16. Base salutar de todo o ordenamento jurídico, e em especial no que se refere à invasão da esfera econômica dos contribuintes, exige a constituição lei em sentido formal e material para que a atividade tributária possa validamente ser exercida.

17. Aprovada uma lei com a descrição da hipótese de incidência de um imposto, dentro dos parâmetros constitucionais, a autoridade administrativa, verificando a ocorrência de fatos que se subsumam àquela descrição, tem o dever de proceder ao lançamento do tributo.

17.1 É esse o entendimento que se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual, definindo o lançamento, apresenta-o como atividade administrativa vinculada e obrigatória que tenderá a *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

17.2. Por se tratar de atividade administrativa vinculada, sujeita, assim, aos estritos termos da lei, não pode a administração pública deixar fazer algo diverso senão verificar a ocorrência do fato gerador. O tributo, insista-se, somente será devido se houver plena subsunção entre o fato que se observa na realidade e aquela hipótese prevista pelo legislador.

Inocorrendo tal coincidência plena, não haverá fato gerador da obrigação tributária.

17.3. Daí entender-se que ou o tributo está previsto em lei e pode ser exigido, ou não pode. Não é dado ao fisco, baseado em qualquer afirmação, informação ou impugnação do contribuinte exigir tributo que não corresponda à efetiva ocorrência do fato imponible. Palavras, declarações ou omissões por parte do contribuinte ou de quem quer que seja não substituem o fato gerador como único possível para dar nascimento à obrigação tributária (art. 113, § 1º do CTN).

18. Afirmamos, assim, que não condiz com o princípio da legalidade que a obrigação tributária possa ter nascimento sem que se encontre um fato gerador.

18.1. Se só se pode exigir tributo na exata medida da lei, e se é aberto ao contribuinte o seu direito de petição para a instauração do processo administrativo tendente a impugnar a ocorrência do fato imponible, a não impugnação, ou a impugnação do contribuinte sem a documentação no momento eleito pela Lei nº 9.532/97, não pode ter qualquer efeito: ou o fisco, na busca da ocorrência no plano dos fatos, verificou a subsunção destes à norma e lançou o tributo, ou então o fisco agiu fora da legalidade, e por mais que o contribuinte mantenha-se inerte, não será dado, pela preclusão, a exigibilidade de tributos.

19. Conclui-se, daí, pela inconstitucionalidade dos art. 67 da Lei nº 9.532/97, decorrente da tentativa de igualar a preclusão do direito processual civil à inércia na órbita tributária, o que não pode ocorrer pelo princípio da legalidade. Admitir que as falhas de manifestação do contribuinte pudessem dar lugar à exigência tributária distinta da legal, seria aceitar, inconstitucionalmente, *taxation without representation*, a criação de uma receita sem a sua destinação como despesa pública²².

20. Ainda, corroborando que a estrita legalidade impede qualquer efeito da não impugnação da matéria fática, veja-se que o processo administrativo pode ser entendido como um meio de assegurar a estrita

²² Neste sentido, cf. RICARDO LOBO TORRES, Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia, Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 168.

legalidade, no magistério de MARCELO CAETANO²³, decorrente do direito de petição do administrados, mas jamais como um meio de reduzir o direito de perquirição da ocorrência do fato gerador. Corrobora este entendimento EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA²⁴:

El recurso contencioso-administrativo será justamente la técnica de imponer la efectividad de esa legalidad y de esa libertad correlativa (la libertad de no ser afectado en la propia vida más que en virtud de Leyes genrales).

20.1. ADOLFO DI MAJO (ob. cit., p. 21), falando magistralmente sobre a tutela civil dos direitos, é preciso: *V'è dunque una forma di tutela incondizionata che, nei rapporti tra privati, è data al portare di interessi, riconosciuti meritevoli di tutela secondo le leggi civili. V'è invece una forma di tutela diversa, operante nei riguardi del pubblico potere, e che consente al privato non di pretendere un concreto 'bene de la vita' e quindi il risarcimento de danno, ma il rispetto delle regole che debbono governare l'esercizio del pubblico potere e quindi, ove tale regole non siano osservate, l'annullamento dell'atto illegittimo. Naturalmente il privato non invoca tale rispetto perché animato dal motivo altruistico di far rispettare le leggi, ma perché, in tal modo, esso 'espera' che anche il proprio interesse materiale venga soddisfatto o in qualche modo salvaguardato. Questa situazione piuttosto singolare viene descritta ormai nel diritto vivente come interesse legittimo. Esso può essere accolta, purchè si precisi che l'ubi consistam di essa non é in un diverso interesse materiale ma in una diversa forma di rilevanza attribuita, pur sempre, ad interessi privati materiali, ove questi interessi si trovino a coesistere con un interesse pubblico. É questo il quid novi del fenomeno. Su tale coesistenza deve porsi l'accento. Ove tale coesistenza non venga considerata e si pensi piuttosto semplicisticamente ad un interesse pubblico dominante e ad un interesse privato sottoposto mal si comprenderebbe il fenomeno che va sotto il norme di interesse legittimo. Vero è invece che la figura del interesse legittimo rimanda propria a quella coesistenza. Sono le norme attributive del potere al soggetto pubblico a determinare esse stesse i modi e le forme di detta coesistenza. La tutela attribuita al privato consiste proprio nell'invocare il rispetto di queste regole. O particular, destarte, quando*

²³ Princípios Fundamentais do Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 494.

²⁴ Democracia, Jueces y Control de la Administracion, Tercera Edicion, ampl., Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1997, p. 41.

propõe uma impugnação, uma consulta ou um recurso administrativo dentro das normas do Decreto nº 70.235/72, procura garantir que a sua liberdade só seja invadida se e quando a lei assim autorizar, cabendo ao fisco assegurar-se disso. O particular tem legítimo interesse no respeito das normas legais, ao passo que a administração tem dever de assim proceder.

20.2. No campo do direito administrativo, o mesmo princípio da legalidade se reflete na administração, que foi perfeitamente resumido por CAIO TÁCITO²⁵, nos seguintes termos: *Ao contrário da pessoa de direito privado, que, como regra, tem a liberdade de fazer aquilo que a lei não proíbe, o administrador público somente pode fazer aquilo que a lei autoriza, expressa ou implicitamente.*

IV. DA VERDADE MATERIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

21. Como consectário do princípio da legalidade, decorre que no direito tributário a autoridade tributária, de maneira vinculante e obrigatória, deve proceder ao lançamento tributário quando verificar a ocorrência de um fato imponible. O direito “processual” tributário tem por escopo assegurar a perfeita legitimidade/legalidade da subsunção.

22. No direito processual privado, onde as pretensões de sujeição de pessoas a direitos são tuteladas pelo juiz, as partes têm o ônus da prova, na medida em que *ei incumbit probatio qui dicit, non qui negat*. Lá, onde no mais das vezes os direitos são disponíveis, e o juiz não pode deixar de decidir, aquele que alega tem de provar e, se não provar ou tentar provar no momento errado tendo tido a oportunidade, certamente sofrerá um julgamento que lhe seja desfavorável. (sobre o ônus da prova, confira-se **OVÍDIO BAPTISTA DA SILVA e FÁBIO LUIZ GOMES**²⁶)

23. No direito tributário, onde a obrigação nasce da lei²⁷, cabe à autoridade administrativa ater-se única e exclusivamente ao disposto na lei: com ou sem o auxílio do contribuinte, deve proceder à verificação da ocorrência do fato gerador e declarar a sua ocorrência através do

²⁵ Temas de Direito Público: estudos e pareceres, 1º vol. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 339.

²⁶ Teoria Geral do Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, ps. 294/295.

²⁷ Cf. **RUY BARBOSA NOGUEIRA**, Curso de Direito Tributário, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 152.

lançamento. Procurar dar à não impugnação do contribuinte ou à juntada de documentos em qualquer momento do iter procedimental o efeito de dar certeza a uma dúvida não se pode admitir, sob pena de se estar “criando” tributo sem lei ou de se estar transacionando sem pretensão, enfim, de se estar ofendendo a verdade material, em benefício inadmissível da verdade formal e da “vontade arrecadadora”.

23.1. **RUBENS GOMES DE SOUSA**²⁸ assim faz o liame entre o lançamento e o contencioso tributário: *Uma primeira característica do contencioso tributário é portanto a de constituir uma continuação, ou uma antecipação, ou ainda uma reabertura do processo de lançamento: em qualquer hipótese, o contencioso é sempre um processo da mesma natureza do processo de lançamento. Com efeito, se o contribuinte contesta os resultados do processo de lançamento, este fica suspenso até decisão final do processo, e essa decisão é que constituirá afinal o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado, ou poderá modificá-lo, ou ainda anulá-lo.*

23.2. Por sua vez, **RUY BARBOSA NOGUEIRA** já diferenciava, em sua tese de cátedra, os “meios de prova”, de que se vale o juiz para estabelecer o *quid juris* em um determinado caso controvertido, dos *meios de determinação do lançamento que, diversamente dos meios de prova processuais, não têm o significado jurídico formal destes, mas somente valor informativo, isto é, eles servem para imprimir uma certa direção à convicção da autoridade que deve emanar o provimento administrativo de lançamento. Somente em um posterior procedimento jurisdicional é que estas assumirão o caráter de meios de prova*²⁹.

24. Sendo o lançamento vinculado à descrição legal do fato - e aqui cabe repisar a definição do artigo 142 do CTN, que impõe ao lançamento a missão de **verificar a ocorrência do fato gerador** - não se abre à autoridade administrativa outra alternativa que não a de perquirir exaustivamente se de fato ocorreu a hipótese que o legislador contemplara e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar efetivamente a ocorrência ou não do fato: a subsunção ou ocorre ou não ocorre, independentemente

²⁸ Compêndio de Legislação Tributária, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 146 - grifou-se.

²⁹ Cf. **RUY BARBOSA NOGUEIRA**, Teoria do Lançamento Tributário, Reprodução Eletrofotostática do Original Impresso em 1965, São Paulo: Res. Tributária, ps. 169-169

das manifestações do contribuinte, razão pela qual o lançamento declara a ocorrência dos fatos.

25. A natureza declaratória da atividade do lançamento torna-se agora de fundamental importância e ajuda a entender o conceito da verdade material: ao declarar algo, a sua alteração só é possível por erro de fato, pois o plano declaratório é do ser, e não do dever-ser. Não é possível que fato que não ocorreu, mas que não impugnado, ou com documentos de impugnação juntados num momento inoportuno, tenha-se por ocorrido. No plano do ser, as preclusões pela não manifestação tempestiva não podem alterar os fatos.

26. Todo o exposto acima nada mais representa que diversas nuances do princípio da verdade material que impera no direito “processual” administrativo, nos seguintes termos, segundo **CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO**³⁰:

Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial.,

no que é corroborado por **HELY LOPES MEIRELLES** (ob. cit., p. 581):

O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda

³⁰ Curso de Direito Administrativo, 8ª ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 306.

que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela.

27. O princípio da verdade material é tão forte e base de todo o Estado-de-Direito, que já se escreveu, noutra ocasião: *Enquanto o fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o fisco cumprido seu ônus e a consequência é o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária (...) Assegurar defesa ampla é possibilitar que o litigante comprove não se ter concretizado a hipótese abstratamente descrita pelo legislador para a imposição da sanção legal. Poder-se-ia, pois, afirmar ser inconstitucional toda e qualquer presunção absoluta, dado impedir a prova da inocorrência da subsunção que se impõe para a sanção legal*³¹.

28. Note-se, aliás, que não é só no direito tributário brasileiro que se encontra o princípio da verdade material.

28.1. Com efeito, se examinarmos o que dispõe o § 88 do código tributário alemão, cuja importância e influência no direito brasileiro dispensa qualquer prova, encontramos o seguinte mandamento:

(1) A autoridade fiscal apura de ofício o fato tributário, determina o modo e a extensão dessa apuração e não se vincula às alegações e provas das partes. A extensão desses deveres da autoridade é estabelecida segundo as circunstâncias do caso concreto.

(2) Deve a autoridade fiscal considerar todas as circunstâncias relevantes para o caso concreto, inclusive quando favoráveis às partes.

28.2. Falando sobre este princípio, mostra **WOLFGANG JAKOB** que, diversamente da máxima do código de processo civil, não são as partes que carregam a responsabilidade pelo esclarecimento dos fatos, ficando o domínio do processo exclusivamente com as autoridades; a situação fática

³¹ Cf. **LUÍS EDUARDO SCHOUERI**, *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo: Dialética, 1996, ps. 122 e 125

deve ser esclarecida fundamentalmente pela autoridade fiscal, completamente e de acordo com a verdade³².

29. Finalmente, importa mencionar que o princípio da verdade material, conquanto decorrente do princípio da legalidade é, também, exigência do princípio da igualdade. Neste sentido, já se disse que³³: *Base de nosso ordenamento jurídico, o princípio da igualdade se reflete, em matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva. Descartadas todas as considerações que o estudo deste princípio exige - que fugiriam em demasiado do escopo de nosso estudo - parece-nos acertado afirmar que, em virtude de tal princípio, a tributação apenas pode recair sobre fatos que tenham substância econômica e, ademais, que dois contribuintes que incorrerem em determinado fato gerador de um tributo estão sujeitos a sua incidência (respeitadas as diferentes capacidades contributivas individuais, quando for o caso). Do ponto de vista negativo, proíbe o princípio da capacidade contributiva a tributação daquele que não incorreu em fato econômico eleito pelo legislador como hipótese da incidência de determinado tributo.*

V. DA PRECLUSÃO NO “PROCESSO” ADMINISTRATIVO E DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

30. A par da verdade material, o princípio da igualdade permite, por si, concluir pela inconstitucionalidade da previsão legal de preclusão no “processo” administrativo.

31. Tem-se insistido na idéia de que o princípio da igualdade impõe a existência de um sistema, com princípios que se observam coerentemente.

31.1. É de **KLAUS TIPKE**³⁴ a lição que sempre se repete no sentido de que igualdade não se confunde com identidade. Duas situações

³² No original: *Nicht die Beteiligten haben also - wie nach der Dispositionsmaxime der ZPO - die Verantwortung für die Sachaufklärung; die Verfahrensherrschaft liegt allein bei der Behörde. (...) Der Sachverhalt ist von seiten des Finanzamts grundsätzlich vollständig und wahrheitsgemäß aufzuklären..* Cf. **WOLFGANG JAKOB**, *Abgabenordnung*, Munique:Beck, 1991, pp. 39-40

³³ Cf. **LUÍS EDUARDO SCHOUERI**, op. cit. (nota 31), p. 127.

³⁴ No vernáculo, encontra-se, em linhas gerais, a tese de Tipke no seu artigo “Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário”, inserido na obra coordenada por Brandão Machado, Direito

nunca são idênticas. Elas podem ser iguais em relação a algum parâmetro de comparação. Encontramos daí, que a igualdade é, sempre, relativa. Somente quando se fixam parâmetros é que é possível a comparação.

31.2. Em estudo mais recente e completo sobre o tema, assim ensina o autor, em passagem que traduzimos livremente:

*A idéia da generalidade do conceito de justiça fundamenta-se no princípio da igualdade. Por isso, o princípio da igualdade exige substancialmente **conseqüência valorativa ou coerência**. O legislador deve seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu com coerência sistêmica ou valorativa; uma vez tendo ele tomado decisões valorativas, deve ele mantê-las coerentemente. Inconseqüência é medir com duas medidas, é uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual de grupos que se encontram em situação equivalente, se medidas de acordo com os critérios materiais que servem para a comparação.³⁵ (g.n.)*

32. No caso que ora examinamos, verificamos que o legislador de 1997 emprestou ao “processo” administrativo um princípio do processo judicial - a verdade formal - sem se fazer acompanhar das demais garantias inerentes ao último.

32.1. Os exemplos de garantias que se asseguram no processo judicial e que não se reproduzem no “processo” administrativo são vários, valendo mencionar, apenas a título exemplificativo: (i) que o processo seja examinado por julgadores com formação jurídica, afastado o exame por leigos em direito; (ii) que as partes se façam representar por advogado; (iii) independência e equidistância do julgador etc.

Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, s.Paulo:Saraiva, pp. 517 a 527.

³⁵ No original: *Im Gleichheitssatz wurzelt der Gedanke der Generalität des Gerechtigkeitsgedankens. Daher verlangt der Gleichheitssatz wesentlich **wertungsmässige Konsequenz oder Folgerichtigkeit**. Der Gesetzgeber muß das sachgerechte Prinzip, für das er sich entschieden hat, system- oder wertungskonsequent zu ende ausführen, er muß seine einmal getroffene Wertentscheidung folgerichtig durchhalten. Inkonsequenz ist Mäßen mit zweierlei Maß, ist Systembruch und führt zu Ungleichbehandlung mehrerer Gruppen, die sich in gleichen relevanten - d.h. gemessen an dem als Vergleichsmaßstab dienenden sachgerechten Prinzip gleichen - Verhältnissen befinden.* in Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol I. Colônia, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pg. 354

32.2. Não é difícil afirmar, assim, que o legislador escolheu uma característica do processo judicial e transferiu-a para o “processo” administrativo, sem verificar que a preclusão apenas se encaixa no primeiro porque neste se faz acompanhar de garantias tais que permitem que se veja sua existência como decorrente do próprio todo processual.

33. A mesma preclusão, entretanto, se desacompanhada de outras normas que garantem ao processo a necessária proteção das partes e a revelação de seu direito, aparece como uma incoerência. O sistema incoerente é um sistema rompido, no qual já não mais é possível encontrar a aplicação da igualdade.

33.1. Com efeito, na medida que o legislador transfere a preclusão ao “processo” administrativo sem perquirir sobre as demais garantias que dão suporte a este instituto no direito processual, ou como dito, na medida que se permite que o legislador escolha, sem compromisso com a coerência, institutos jurídicos que se transferem sem se acompanharem de seu contexto, afasta-se o legislador de qualquer compromisso com o sistema no qual age, dando-se-lhe a liberdade de agir conforme seu arbítrio.

33.2. Arbítrio não convive com a igualdade. Isto vale tanto para o arbítrio da administração quanto do legislador. Se este age arbitrariamente, i.e., incoerentemente, não permite ele que o aplicador da lei encontre os parâmetros que se fazem necessários para a comparação inerente à igualdade. Como já foi dito - e vale repetir - a igualdade não se fere apenas quando um parâmetro não é observado. Também se fere a igualdade quando se dispensam os parâmetros, pois estar-se-á impedindo que se comparem as situações e não se permitirá a realização do princípio da igualdade.

34. A incoerência na norma é inconstitucionalidade que não passa despercebida por nossos tribunais, que para tanto se escoram, também, na própria garantia do devido processo legal substancial³⁶. Neste sentido, têm evoluído nossas cortes para o entendimento de que a igualdade deve nortear todo o trabalho legislativo, o qual deve se alvoroçar num sistema coerente e uníssimo, garantidor, pela coerência da igualdade, de justiça.

³⁶ Confira-se NELSON NERY JUNIOR, Princípios do Processo Civil na Constituição Federal, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 33.

34.1. O princípio do *substantive due process of law* tem sido usado em inúmeras decisões do Supremo Tribunal Federal para sufragar a tese de que os atos legislativos devem guardar a devida proporcionalidade dos fins aos meios, como decorrência inafastável, num Estado que se pretende de Direito, com a igualdade. A esse respeito, confira-se decisão monocrática de S. Exa. o Presidente do Supremo Tribunal Federal **MIN. CELSO DE MELLO**, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.755-55, publicada no Diário da Justiça de 04.02.98, Seção 1, nas páginas 1 e 2:

A tese exposta pelo autor revela-se juridicamente plausível, especialmente se se considerar a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal que já assentou o entendimento de que transgride o princípio do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV), analisado este na perspectiva de sua projeção material (substantive due process of law), a regra legal que veicula, em seu conteúdo, prescrição normativa qualificada pela nota de irrazoabilidade. (omitido)

Cumprir enfatizar, neste ponto, que a cláusula do devido processo legal - objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV da Constituição, e que traduz um dos fundamentos dogmáticos do princípio da proporcionalidade - deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual na atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos revestidos de conteúdo arbitrário ou irrazoável.

A essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade.

Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe de competência para legislar ilimitadamente. de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações

normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal.

35. Ora, se já ficou mostrado que a preclusão, no estatuto processual, se faz acompanhar de garantias tais que assegurem às partes um tratamento equidistante, necessária a conclusão pela inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da igualdade, base do *substantive due process of law*, da norma introduzida pela Lei nº 9.532/97 que transporta para o “processo” administrativo a preclusão, sem as demais garantias de independência do processo.

VI. CONCLUSÕES

36. Enfim, seja pela inexistência de pretensão processual de exigência de tributos no direito processual tributário, seja pelo princípio da legalidade que exige que os tributos sejam exigidos exatamente na medida da lei, seja pela declaratividade do lançamento e pela busca da verdade material do processo administrativo tributário, seja, finalmente, com base no princípio da igualdade e do *substantive due process of law*, que não coexistem com normas incoerentes e arbitrárias, concluímos pela inconstitucionalidade do art. 67 da Lei nº 9.532/97, na medida que, incoerentemente e ao arrepio da verdade material, tenta fixar momentos nos quais a atividade probatória pode ser produzida e tenta criar a preclusão pela não impugnação.