

Coleção  
**Eduardo Espínola**

**Pedro Lameirão**

# **A EMANCIPAÇÃO DOS FATOS NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO**

**Uma necessária releitura do sistema  
brasileiro de contencioso tributário  
e seus mecanismos de distribuição  
do ônus da prova**

**2019**

 **EDITORA**  
*Jus***PODIVM**  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

## O SISTEMA BRASILEIRO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Uma vez devidamente situado o tema em estudo no universo, esclarecida a sua importância, inclusive no contexto contemporâneo, e delimitados os métodos e objetivos que aqui serão utilizados, cabe proceder com o plano traçado, voltando o foco de análise para o sistema brasileiro de contencioso tributário. Não caberá, contudo, discorrer sobre o assunto desprendidamente. Dado que o objetivo é fixar alguns conceitos aos quais deveremos recorrer mais adiante, no decorrer do presente trabalho, a abordagem que será tecida neste capítulo não ignorará que o propósito final deste estudo é elaborar a distribuição do ônus da prova no processo judicial tributário.

No presente capítulo serão abordadas as diversas etapas em que se desenvolve a discussão de natureza tributária, desde a constituição até a extinção do crédito tributário. Com isso, será possível obter uma visão mais ampla do contexto em que se inserem os problemas que serão analisados ao longo desse trabalho, ao mesmo tempo em que ficará viabilizado um exame com maior profundidade de suas origens e consequências. Além disso, somente com conhecimento abrangente do sistema se torna viável encontrar o melhor caminho para a definição de parâmetros mais equânimes de distribuição do ônus da prova no litígio tributário.

Como já ressaltado anteriormente, diante da impossibilidade de estudar a forma com que o processo administrativo fiscal se manifesta em cada uma das unidades da federação, optou-se por posicionar nosso foco exclusivamente sobre aquele desenvolvido perante a União Federal. Todavia, ressalta-se novamente que, em função da semelhança estrutural geralmente mantida entre os diversos microssistemas de processo administrativo tributário existentes no Brasil, não se deve descartar de antemão a possibilidade de aplicar, para os outros entes tributante, as conclusões

que aqui serão alcançadas. Pelo contrário, ousa-se considerar que, na realidade, a maioria das ideias que serão construídas ao longo deste trabalho com referencial no processo administrativo da União Federal será adequada também ao processo administrativo desenvolvido perante as demais unidades federativas. Afinal, conforme será visto mais à frente, o processo administrativo fiscal desenvolvido em solo brasileiro possui suas raízes no texto constitucional, de modo que, independentemente do ente federativo, sempre haverá, na essência, certa proximidade entre as premissas normativas adotadas (ROCHA, 2017, pp. 71-72).

Por fim, antes de dar seguimento ao estudo, cabe fazer notar que muitos dos vícios que serão identificados no presente capítulo encontram-se ainda mais exacerbados no processo tributário – tanto o administrativo, quanto o judicial – desenvolvido no âmbito dos demais entes federativos. Isso se deve a alguns fatores como falta de orçamento e estrutura de boa parte destes entes em comparação com a União Federal e até mesmo ao fato de que, na maioria dos casos, há menos interesse da parte da sociedade civil em monitorar o respeito a alguns princípios e direitos fundamentais para o justo processo – tais como contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Tal desinteresse ocorre porque normalmente esses ambientes processuais geram repercussão econômica, social e política de menor impacto quando comparados ao âmbito federal.

Essas nocivas circunstâncias poderiam ser amenizadas caso os órgãos responsáveis pela aplicação uniforme do ordenamento jurídico em todo o território nacional não adotassem uma jurisprudência defensiva, que investe notável esforço em restringir as possibilidades de o jurisdicionado levar sua lide ao conhecimento dessas instâncias superiores. No caso específico do tema objeto do presente estudo, tal aspiração torna-se praticamente impossível, vez que os tribunais superiores não costumam admitir discussão de natureza fático-probatória, o que é bem representado pela súmula 7 do STJ, segundo a qual “*A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial*”. Nesse sentido, talvez a discussão acerca da correta distribuição do ônus da prova – a qual, ressalte-se versa sobre o direito aplicável à lide e não sobre os fatos que aos quais este se relaciona indiretamente – seja a única alternativa que resta à parte que teve seu direito frustrado em função do exame inadequado do conjunto fático-probatório no âmbito do Poder Judiciário local.<sup>1</sup>

---

1. A veracidade dessa afirmação será verificada mais à frente, quando serão analisados inúmeros julgados dos Tribunais Superiores que versam sobre direito probatório.

## 2.1. PONTO DE PARTIDA

Uma das propriedades marcantes do sistema brasileiro de contencioso tributário, pelo menos quando comparado com ordenamentos jurídicos dos demais países, reside na possibilidade concedida ao contribuinte de realizar a discussão tributária tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial (VALADÃO, 2008, p. 1) e com ampla sobreposição de matérias.<sup>2</sup>

Embora nosso ordenamento jurídico adote o princípio da inafastabilidade da jurisdição (hoje positivado na CRFB/1988, artigo 5º, inciso XXXV) desde a proclamação da República e a Constituição de 1891, fazendo com que a função de dar a palavra final nos conflitos entre o Estado e seus cidadãos fique a cargo do Poder Judiciário (SEIXAS FILHO, 2013, p. 3), é reservada também a possibilidade de que tal discussão seja travada internamente, no âmbito da Administração Pública (nesse sentido, importa fazer menção ao artigo 5º da CRFB/1988, incisos LIV, LV e LXXVIII). Isso se deve ao fato de que *“todo e qualquer ato jurídico administrativo pode ter a sua legalidade revista ou reexaminada pela autoridade administrativa hierarquicamente superior à que prolatou o ato”* (SEIXAS FILHO, 2013, p. 4).

Ressalte-se que a revisão interna dos atos administrativos pode ser realizada tanto por provocação do administrado – conforme será visto mais adiante – quanto por iniciativa espontânea da Administração, hipótese que configura a denominada “autotutela”, que, embora hoje esteja positivada no artigo 53 da Lei nº 9.784/1999, trata-se, na realidade, de legítimo corolário do princípio da legalidade, que encontra reconhecimento expresso da parte do Supremo Tribunal Federal – “STF”, na súmula 346 e na súmula 473,<sup>3</sup> e da doutrina administrativista (LEVIN, 2017, p. 74). Especificamente no campo tributário, a possibilidade de revisão do ato administrativo do lançamento, tanto por iniciativa do contribuinte

- 
2. Apesar de ser possível discutir o crédito tributário administrativa e judicialmente, verifica-se hoje uma insuficiente coordenação entre as duas etapas, que resulta em severos prejuízos tanto para contribuintes, quanto para a Administração. Essa questão será abordada de forma detalhada mais adiante.
  3. Súmula 346: *“A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”*. Súmula 473: *“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 apreciação judicial”*.

quanto por iniciativa do próprio ente tributante, encontra-se prevista nos artigos 145 e 149 do CTN.

O ato jurídico do lançamento, aliás, se apresenta como importante elemento para instauração do conflito acerca do crédito tributário (MARINS, 2016, p. 32). Isso porque é a partir desse ato que o contribuinte é notificado pelo Fisco a realizar o pagamento do crédito tributário ou a apresentar sua impugnação para instaurar a discussão administrativa (nos termos do artigo 10, inciso V, do artigo 11 do Decreto nº 70.235/1972 e do artigo 40, inciso II, do Decreto nº 7.574/2011), restando-lhe, ainda, a opção de levar eventual controvérsia direto ao Poder Judiciário.

Em outras palavras, ressalvadas hipóteses específicas, como aquelas em que o contribuinte ajuíza uma ação declaratória negativa ou um mandado de segurança preventivo e antecipa a discussão tributária, por via de regra, não há objeto a respeito do qual litigar antes da materialização do lançamento do crédito tributário. Isso se deve até mesmo ao fato de o lançamento se tratar de atividade administrativa vinculada (parágrafo único do artigo 142 do CTN), na qual a autoridade fiscal tem obrigação de proceder sempre que identificar a presença do fato gerador no contexto fático que lhe é apresentado.<sup>4</sup>

No âmbito do procedimento administrativo (expressão aqui utilizada para designar toda a fase anterior à instauração do processo administrativo fiscal), impera a observância à inquisitorialidade e à celeridade (MARINS, 2009, p. 86), o espaço para instauração de controvérsia entre Fisco e contribuinte fica limitado pela inexistência de uma figura imparcial com aptidão para exercer eventual atividade judicante. Assim, ao contribuinte, durante o procedimento administrativo, caberá somente entregar eventuais documentos requeridos pela autoridade e, em caso de questionamento, apresentar esclarecimentos e até mesmo argumentos aptos a justificar a interpretação por ele dada às normas tributárias no período sob investigação.

Nesse sentido, não há que se falar em paridade de armas, até mesmo porque, em tal fase do ciclo tributário, ainda não existem partes em situação de litígio, ou qualquer autoridade em posição de intermediar eventual conflito (TOMÉ, 2016, pp. 340-341).

---

4. Observe-se que, ressalvados os casos de lançamento por homologação, em que o contribuinte pode se abster (culposa ou dolosamente) de cumprir suas obrigações, a expectativa geral é que, sempre que o agente do ente fazendário tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador, deverá proceder ao lançamento.

Tais circunstâncias, todavia, não afastam a noção de que o lançamento deve observar o procedimento estabelecido em lei, sendo seu propósito “*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*” (artigo 142 do CTN, *caput*), o que torna necessária a apuração dos fatos já durante o procedimento administrativo. Percebe-se, assim, a existência de uma investigação probatória embutida no procedimento tendente a culminar no ato do lançamento, cujo objetivo é a delimitação de uma série de elementos relativos ao contexto fático que circunscreve o fato gerador tributário (DABUL, 2010, pp. 91-92).

Nesse passo, o Decreto nº 7.574/2011 afirma, em seu artigo 25, que os “*autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*”.

Embora não se mostre oportuno discorrer aqui amplamente sobre o lançamento tributário, bem como a respeito dos inúmeros pontos sensíveis de divergência existentes na doutrina acerca do instituto, parece particularmente profícuo aludir brevemente à discussão a respeito da natureza que carrega o referido ato, seja ela de declaração ou de constituição do crédito tributário. Isso porque a análise das duas correntes antagonicas deixa ainda mais evidente a investigação probatória que o ato do lançamento carrega em sua essência. Nesse sentido, recorre-se às observações de James Marins acerca do tema:

[...] o lançamento tributário somente pode surtir eficácia declaratória já que não pode existir o ato impositivo sem seu suporte fático, colhido no mundo dos fenômenos. Embora se possa argumentar que há um necessário hiato entre a realidade e a formalização e que, inclusive, pode vir a tornar-se definitivo um lançamento sem o respectivo evento, pensamos que o instituto do lançamento foi concebido com a finalidade de tão somente registrar a realidade de modo a declarar-lhe a existência e seus efeitos jurídicos, sempre com atenção ao princípio da verdade material. Defeitos de formalização, como lançamentos sem suporte fático, desafiam a integridade do sistema e devem ser corrigidos através dos mecanismos revisores, administrativos e judiciais de modo a

que recuperem sua pertinência fática, o que significa, em última análise, reconduzi-los à estrita legalidade. (2016).<sup>5</sup>

A transcrição do trecho justifica-se pela didática com que se demonstra a função do lançamento de capturar as informações colhidas no mundo dos fenômenos, isto é, de registrar a realidade e declarar os efeitos jurídicos que dela se extraem.<sup>6</sup> Não à toa, o já citado artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 estipula que o auto de infração deverá conter obrigatoriamente a descrição do fato que deu origem à autuação, ao passo que o artigo 9º do diploma determina sua instrução com “*todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*”.

Sendo insuficientes as informações de que dispõe a autoridade fiscal, caberá a ela investigar o contexto fático do caso específico, o que pode incluir a requisição de informações e documentos ao contribuinte e a terceiros. Tal requisição deve ser realizada mediante intimação acerca da lavratura de Mandado de Procedimento Fiscal para instauração de fiscalização, conforme determinado pelos artigos 194 e subsequentes do CTN, pelo artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972 e pelo artigo 1º do Decreto nº 6.104/2007.

Nesse caso, o contribuinte terá o direito de apresentar à fiscalização as informações e provas pertinentes (DABUL, 2010, pp. 103-104). Por sua vez, à fiscalização caberá instruir o auto de infração “*com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*” (artigo 9º, *caput*, do Decreto nº 70.235/1972).

Finalmente, antes de se prosseguir com a análise da estrutura do sistema brasileiro de contencioso tributário e de cada uma de suas etapas, cabe ressaltar que, com exceção da parte que trata do processo judicial, o presente capítulo não será aplicável aos casos em que a constituição do crédito tributário se der mediante a sistemática do lançamento por homologação.<sup>7</sup> Isso porque, nessas oportunidades, não haverá procedimento administrativo – vez que o próprio contribuinte apura o tributo devido

---

5. A este respeito, v. também Rocha (2011, pp. 444-446).

6. Nas palavras de Dabul, a verdade exerce papel de sustentáculo do lançamento (2010, p. 95).

7. Observe-se que, mesmo nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, há casos em que o crédito tributário é constituído a partir de lançamento de ofício, uma vez que a autoridade fiscal, ao discordar do que fora apurado ou informado pelo contribuinte, entra em cena para efetuar a lavratura de auto de infração.

–, nem processo administrativo – vez que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco” (súmula 436 do STJ).

Nesse sentido, observa-se ainda que o lançamento por homologação comum – isto é, aquele que se apresenta desacompanhado de posterior lançamento de ofício ou de qualquer outro fator que possa originar a instauração de processo administrativo fiscal – importa em significativa diferença nas etapas processuais a serem percorridas desde a constituição do crédito tributário até o momento de sua execução.

Por esse motivo, no Capítulo 5 – onde se pretende dar cabo do propósito essencial do presente trabalho e realizar uma análise crítica da distribuição do ônus da prova no processo judicial tributário –, o lançamento realizado na modalidade por homologação merecerá algumas considerações especiais, necessárias para que ocorra a devida adaptação das conclusões alcançadas neste estudo às suas vicissitudes.

## 1.2. ESTRUTURA

Uma vez analisado o procedimento tributário tendente ao ato do lançamento e fixadas algumas premissas e ressalvas necessárias, considera-se devidamente delineado o ponto de partida para o estudo do sistema brasileiro de contencioso tributário. Passa-se, assim, à análise de sua estrutura que, no presente trabalho, se dará a partir de sua divisão em dois grandes momentos: o processo administrativo fiscal e o processo judicial tributário.

Como se sabe, o objetivo primordial que se tem em foco é analisar as regras de distribuição do ônus da prova no processo judicial tributário, contudo, para fazê-lo, é necessário compreender qual o caminho percorrido pelo crédito tributário até o momento em que se encontra em disputa no Judiciário, tendo em vista que muitas vezes, na discussão judicial, vê-se a adoção de argumentos que guardam raízes nas fases anteriores da discussão tributária.

Assim, caberá examinar as premissas que dão base ao processo administrativo fiscal, sempre mantendo foco nos diálogos desenvolvidos entre elas e as possibilidades dadas ao contribuinte (ou limitações a ele impostas) para fazer valer sua visão a respeito dos fatos controvertidos. Em seguida, serão analisadas as principais etapas do contencioso administrativo fiscal, bem como as oportunidades de manifestação sobre

fatos e provas nelas contidas. Por fim, espera-se poder identificar todas as limitações atualmente existentes no processo administrativo, que nos impedem de enxergá-lo como um processo justo e obediente ao princípio da paridade de armas. Por isso mesmo, será possível concluir que o processo administrativo afigura-se insuficiente para justificar qualquer desequilíbrio na relação processual mantida entre Fisco e contribuintes diante dos tribunais.

Exemplos desse injustificado desequilíbrio, todavia, não faltarão na segunda parte do presente capítulo, quando voltaremos nosso foco de análise para o processo judicial tributário. Mais uma vez, examinaremos as premissas comumente adotadas para justificar eventuais concessões e restrições existentes no processo judicial envolvendo Fisco e contribuintes. Em seguida, serão analisadas as diferentes etapas da discussão tributária travada nos tribunais até o momento derradeiro da cobrança do crédito mediante execução fiscal.

### **1.2.1. Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal**

O processo administrativo fiscal federal é regulado principalmente pelo CTN, pelo Decreto nº 70.235/1972, pelo Decreto nº 7.574/2011, pela Lei nº 9.784/1999 e, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – “CARF”, pelo seu Regimento Interno, instituído pela Portaria do Ministério da Fazenda – “MF” nº 343/2015.

Se a função do lançamento tributário é, como visto anteriormente, retirar do mundo fenomênico as informações atinentes ao fato gerador, e, se o processo administrativo fiscal tem como propósito apurar se a constituição do crédito tributário da forma como realizada se sustenta, pode-se concluir de imediato que o processo administrativo fiscal também deverá dar atenção ao contexto fático que circunscreve a exação tributária sob discussão (DABUL, 2010, pp. 95-96).

Nesse sentido, uma vez efetuado o lançamento tributário nos termos do já mencionado artigo 142 do CTN, caberá ao contribuinte aquiescer com o mesmo ou manifestar sua discordância expressa e formalmente perante a Administração Pública (artigo 145 do CTN).<sup>8</sup>

---

8. Evidentemente o contribuinte pode optar por contrapor o ato administrativo direto no Judiciário, abrindo mão da discussão na esfera administrativa. Essa possibilidade será abordada mais à frente, contudo não é o que ocorre por via de regra, pelo menos não intencionalmente.

Na hipótese de escolher por prosseguir com a segunda das opções, deverá fazê-lo mediante apresentação de impugnação (artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972) ou manifestação de inconformidade, caso se trate de não homologação de compensação declarada pelo contribuinte (artigo 119 do Decreto nº 7.574/2011). A partir da contraposição formal da parte do contribuinte ao ato da Administração Tributária, ocorrerá a instauração do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o já mencionado artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972.

É oportuna a ressalva de que a instauração do processo administrativo fiscal não ocorre unicamente em função da revisão – seja ela provocada pela própria Administração, seja ela provocada pelo contribuinte – do lançamento tributário. Há outras hipóteses específicas na legislação tributária que dão origem ao processo administrativo fiscal, como, por exemplo: (i) a formulação de consulta pelo contribuinte; (ii) a apresentação de pedido de restituição na esfera administrativa; (iii) a apresentação de declaração de compensação; (iv) a apresentação de pedido de adesão a anistia, transações fiscais, moratória ou parcelamento; (v) a requisição de concessão de regimes especiais; (vi) o pedido de revisão de débito inscrito em dívida ativa; (vii) a formalização de isenções ou imunidades, dentre outros (MOTA, 2015, p. 4).

Nada obstante, como já destacado anteriormente, o propósito do presente capítulo é analisar o sistema brasileiro de contencioso tributário em seu relacionamento com a distribuição do ônus da prova no processo judicial tributário, motivo pelo qual não há necessidade nem espaço para discorrer aqui sobre todos os procedimentos específicos existentes na esfera administrativa.

### ***1.2.1.1. Premissas***

A despeito das previsões normativas aludidas anteriormente, a doutrina costuma apresentar algumas explicações para a opção adotada por nosso sistema jurídico de permitir que a discussão em matéria tributária possa ser realizada não apenas perante o Poder Judiciário, como também no âmbito interno da própria Administração.

Normalmente são mencionados, dentre outros, os seguintes elementos: (i) a necessidade de controlar a legalidade do ato administrativo tributário (CALDAS, 2014, pp. 15-16); (ii) o poder-dever da Administração

Pública de exercer a autotutela em relação aos seus atos;<sup>9</sup> (iii) o princípio da busca pela verdade material, como consectário do princípio da legalidade e do fato de a atividade administrativa do lançamento ser vinculada e obrigatória,<sup>10</sup> nos termos do artigo 142, parágrafo único, do CTN; (iv) a importância de dar legitimidade à certidão de dívida ativa, como título executivo do crédito tributário que goza da presunção de liquidez e certeza;<sup>11</sup> e, por fim, (v) a obrigação de materializar os princípios do contraditório, do devido processo legal e da paridade de armas também na esfera administrativa (GRECO, L., 2006, pp. 121-126; MARTINS, A., 2011, pp. 147-148).

Um aspecto do processo administrativo que suscita discussões na doutrina é seu caráter dispositivo ou inquisitório (GRECO, L., 2006, pp. 133-134). Como se sabe, os princípios do direito processual, como parte elementar do modelo jurídico de uma sociedade, mantêm estreita relação com o sistema político no qual se inserem (TESAURO, 1986b, p. 78).

No ordenamento jurídico brasileiro, em que são adotados como pressupostos a liberdade individual e a autonomia da vontade, os princípios do dispositivo e do debate se inserem como garantias fundamentais que serão dadas ao indivíduo de que apenas ele será capaz de dispor sobre os próprios direitos (RODRIGUES, 2013b, pp. 171-176), e de que o provimento jurisdicional observará os limites da provocação das partes, não sendo facultada a possibilidade de oferecer resposta que exceda ou fique aquém do pedido, muito menos que não guarde correspondência com este, concedendo bem diverso do pleiteado (CÂMARA, 2006, pp. 70-71). Nesse contexto, o contraditório legitima a atuação do Estado por meio do processo.

---

9. Nesse sentido, vale esclarecer que a *"necessidade de que o Estado reúna meios céleres para a atuação da norma tributária transformase em princípio da autotutela vinculada do ente tributante e deságua necessariamente no princípio da dualidade da cognição em matéria tributária. Esta autotutela, embora não seja prestigiada com foros de definitividade (já que não está imune ao controle do Poder Judiciário), é instrumento essencial ao atendimento das premissas instrumentais do Estado"* (MARINS, 2016).

10. Nesse sentido, deve-se observar que, *"no direito tributário, onde a obrigação nasce da lei, 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 lançamento"* (SCHOUERI; SOUZA; 1998, pp. 12-13).

11. Tal assertiva encontra respaldo na doutrina de Hugo de Brito Machado, para quem a presunção de liquidez e certeza decorre *"da circunstância de ser a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isto mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu cerceamento desse direito fundamental."* (MACHADO, 2007, pp. 280-281).