



Princípio da verdade material frente ao princípio da formalidade moderada

Abel Henrique Ferreira*

Resumo: Neste artigo analisam-se as discussões existentes no processo administrativo tributário relativamente à prevalência do princípio da verdade material sobre o princípio da formalidade. O que é o princípio da informalidade ou da formalidade moderada? O processo administrativo tributário deve se ater a formalidades ou deve ser o mais informal possível? O que é o princípio da verdade material? Essas questões devem ser respondidas e também têm que ser bem entendidas para que se possa saber a real competência do processo administrativo tributário brasileiro. O princípio da verdade material é muito importante dentro do processo administrativo tributário, que não tem jurisdição judicial. O PAT nada mais é do que uma revisão dos atos administrativos que culminam com o lançamento final do crédito tributário, de modo que o sujeito passivo possa discutir dentro do Executivo a existência de algum equívoco quanto ao lançamento do crédito tributário. O processo administrativo tributário é um instrumento de controle da qualidade de que a administração dispõe para aperfeiçoar seus atos administrativos tributários.

Palavras-chave: Tributário. Processo. Princípio. Formalismo. Verdade material.

Introdução

Para atender ao objetivo principal do processo administrativo brasileiro, qual seja o de revisar os atos administrativos do lançamento do crédito tributário, entendemos que devem ser mantidas algumas formalidades, sob pena de tumultuar o processo e ferir o princípio da igualdade entre as partes.

No caso do processo administrativo tributário, a própria Administração dará uma solução final, administrativa, ao caso discutido no processo, de forma direta ou por meio de um órgão especializado.

Uma vez instaurado o processo administrativo tributário, o crédito tributário objeto do lançamento fiscal ficará com sua exigibilidade suspensa (art. 151, III, do

* Mestre em Direito. Especialista em Teoria Geral do Processo, em Administração Fazendária e em Direito Tributário. Defensor da Fazenda Pública Estadual junto ao TARF/RS. Agente Fiscal do Tesouro do Estado. Professor das Faculdades Integradas São Judas Tadeu. Vice-Presidente do Conselho Deliberativo da FESDT e Presidente da AFISVEC.





CTN) até que seja proferida uma decisão administrativa final, a qual poderá ser contra ou a favor da Fazenda Pública. Se nessa decisão restar condenado o administrado, a Administração instalará o procedimento da inscrição da dívida ativa. A certidão de dívida ativa será o título extrajudicial que o Estado terá para a cobrança de seu crédito tributário junto ao Judiciário, através da ação de execução fiscal (Lei 6.830/80).

O agente fiscal, ao praticar os atos administrativos necessários ao lançamento do crédito tributário, está sempre vinculado à lei. Ele não tem poder discricionário para lançar ou não o crédito tributário. Constatada a existência de obrigações tributárias, por parte do agente público competente, este deve efetuar o lançamento fiscal, na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional. O agente fiscal também não dispõe de poder discricionário para aplicar um ou outro percentual de multa, pois ele está vinculado à lei, que lhe informa o percentual a ser aplicado, de acordo com a infração tributária praticada pelo sujeito passivo. Igualmente, não tem opção para aplicar ou não os juros moratórios e a correção monetária.

Os requisitos processuais que entendemos devam ser bem analisados na esfera administrativa quanto à formalidade processual são: intempestividade (entrega da petição ou recurso fora do prazo legal), preclusão (o momento da solicitação de prova ou de apresentação de prova), capacidade postulatória, e o erro de fato ou de direito.¹

Cabe, neste momento, a seguinte indagação: por que defendemos a análise diferenciada quanto à obrigatoriedade do cumprimento das formalidades processuais quando estivermos discutindo os requisitos processuais anteriormente mencionados? É que tais requisitos processuais constam nas leis que regulam os processos administrativo fiscal federal, estadual e municipal e com base na vinculação do servidor público à lei, em princípio, não são permitidas condições discricionárias para que o julgador administrativo releve obrigações processuais, mesmo que formais.

O processo administrativo tributário brasileiro é optativo. É considerado um direito e não uma obrigação do cidadão. O administrado entra ou não com o processo administrativo e, mesmo que entre, terá o direito de desistir dele a qualquer momento.

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 564. O autor, ao comentar sobre *erro de fato*, afirma: "Equívoco na identificação do sujeito passivo, cálculo errado da alíquota ou do montante a pagar, erro na elaboração ou conferência de documentos relativos ao pagamento são típicos *erros de fato*, *erros materiais*, e podem ser tão aparentes e ostensivos que teriam justificados a *correção de ofício*, autorizada ao Agente Público pelo § 2º do art. 147 do CTN". (grifo nosso).

NÁUFEL, José. *Novo dicionário jurídico brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Ícone, 1988. v. 2, p. 519. O autor, ao tratar de *erro de fato e de erro de direito*, escreve: "Erro de Direito – *error juris* – que consiste numa falsa opinião ou conceito sobre aquilo que está contido na norma jurídica. Dá-se quando o agente se engana quanto à aplicabilidade da Lei à ação que vai praticar. e Erro de Fato – o que consiste num engano sobre uma circunstância material, ou em falsa noção dos fatos ou das condições em que se aplica a regra de direito."

ACQUAVIVA, Marcus. *Dicionário jurídico brasileiro*. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1993. p. 536. O autor, ao tratar de erros na área jurídica, assim se expressa: "ERRO – Do latim *error*, enganar-se, desviar-se. Percepção falsa da realidade. No erro o conhecimento existe, mas não corresponde à realidade, sendo o falso tomado por verdadeiro ou este por falso. O erro pode ser de fato ou de direito. O ERRO DE FATO é um engano a respeito de uma circunstância material, e pode ser acidental ou essencial. O ERRO DE DIREITO é o engano quanto à existência ou interpretação de uma norma jurídica". Diz, ainda, este autor, na p. 538 da mesma obra, que: "O erro substancial incidente sobre a natureza do ato (*error in ipso o negotio*) ocorre quando a intenção é praticar um ato diverso do praticado".





Não existe a obrigação do esgotamento da via administrativa, o que existe em países como Argentina e Uruguai.

O administrado sempre poderá discutir no Judiciário a matéria objeto de discussão na esfera administrativa, pois, como já dissemos anteriormente, não existe nenhuma legislação que obrigue o cidadão a esgotar a via administrativa como requisito de acesso ao Judiciário. Isso torna o nosso processo administrativo debilitado e oneroso, pois, além de não ser obrigatório, seu conteúdo não fará parte do processo judicial, como no caso do processo administrativo argentino.

Logo, dentro das condições do nosso atual processo administrativo tributário, de nada adianta nos excedermos nos *formalismos processuais em prejuízo da verdade material*, pois o Estado só terá maiores custos ao entrar com execuções fiscais desnecessárias e sem fundamento, uma vez que, através de ação anulatória de crédito ou de embargos do devedor o executado/contribuinte poderá provar a inexistência do crédito tributário constante na certidão da dívida ativa.

1 Princípio da verdade material

O princípio da verdade material ou verdade real significa a necessidade de a Administração buscar os fatos que realmente ocorreram, e não apenas os declarados ou presumíveis.² No processo administrativo tributário, diferentemente do processo judicial, predomina a busca da verdade material, em contraposição ao princípio da formalidade. A Administração não busca obter seus recursos financeiros de forma arbitrária, mas os valores que lhe são devidos pelos contribuintes ou responsáveis, de acordo com as normas legais que regem o direito tributário. A utilização desse princípio pelos julgadores administrativos implica fazer diligências e a busca de novas provas sempre que entenderem que as provas existentes nos autos não lhes propiciam uma decisão fundamentada, devido à fragilidade das provas constantes nos autos, ou devido à necessidade de buscar outras informações junto ao fisco, contribuinte ou terceiros, com o intuito de realmente decidir corretamente.

Aurélio Seixas Filho³ defende que:

A ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000. p. 82. O autor diz que: "Recentemente, foi promulgada a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, que, correta e adequadamente, enfatiza os princípios próprios da Administração Pública (legalidade objetiva, imparcialidade, oficialidade, verdade material e informalidade), demonstrando as impropriedades originárias do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o procedimento administrativo fiscal, elaborado para dirimir litígios entre o contribuinte e o Fisco (art. 14) e eivado de regras formalizantes, agravadas por leis posteriores (nº 8.748/93 e nº 9.532/97), que enfatizam a verdade formal em detrimento da verdade material".

³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a função fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 46.





Nessa mesma linha de pensamento, Cabral⁴ sustenta que: “A vontade da Administração pouco importa em matéria tributária, pois a Administração está jungida à vontade da lei”. Sempre que o agente público se deparar com um lançamento de crédito tributário equivocado, por erro de fato ou de direito, deverá anulá-lo. O objetivo da Administração é arrecadar tributos para atender às necessidades da sociedade. Contudo, está limitada a recolher tributos previstos em lei, não estando autorizada a recolher valores indevidos. Por isso, sempre que se deparar com erros de fato ou de direito no lançamento de tributos, deverá, espontaneamente, mesmo que não tenha sido requerido pelo administrado, extinguir os créditos fiscais erroneamente lançados. A verdade material prevalece no processo administrativo.

Cabral⁵ apresenta-nos jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que ficou decidido que uma decisão *extra petita*, quando favorável ao contribuinte, não é nula, pois uma das funções do processo administrativo é o controle da legalidade do lançamento, e que nos autos ficou comprovado que a lei foi aplicada equivocadamente ao caso concreto. Tal decisão é correta, pois a inscrição em dívida ativa de valores irreais, fatalmente, levaria a Fazenda Pública ao insucesso quando da execução fiscal de tais créditos tributários; e, além de não receber os valores objeto do lançamento fiscal, ainda teria que arcar com o ônus da sucumbência processual, pois, na fase judicial, o contribuinte poderá apresentar as provas que não foram recebidas ou analisadas no processo administrativo.

Odete Medauar⁶ também propugna por decisões mais justas, alicerçadas em provas que demonstrem a realidade dos fatos, e, por isso, é do entendimento de que o julgador administrativo não deve se satisfazer com a versão oferecida pelos sujeitos envolvidos na lide, e “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”. A Administração deve buscar o verdadeiro ilícito tributário e o real responsável pelo recolhimento dos tributos devidos ao órgão público, verificando a autenticidade dos fatos.

Nessa direção há o entendimento de James Marins⁷ afirmando que “o princípio da verdade material que governa o procedimento e o processo administrativo opõem-se ao princípio da verdade formal que preside o processo civil, pois este prioriza a formalidade processual probatória— como ônus processual próprio das partes”. No processo administrativo, as provas não precisam obrigatoriamente ser apresentadas pelas partes, pois os próprios juizes têm competência para buscar as provas através de diligências e de outras formas possíveis, e devem, portanto, buscá-las.

O princípio da verdade material deve prevalecer sobre o da formalidade sempre que fatos reais venham aos autos e comprovem que os atos administrativos que deram origem ao crédito tributário foram equivocados e que, portanto, devem ser modificados ou revogados. No Judiciário,⁸ não prevalece esse princípio, e sim o da verdade formal.

⁴ CABRAL, Antonio Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 53.

⁵ CABRAL, Antonio Silva. *Op. cit.*, p. 66.

⁶ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1993. p. 121.

⁷ MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 176.

⁸ Exceto no casos discutidos no processo penal.





Nessa linha de pensamento, Cabral⁹ enfatiza que:

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. O Conselho de Contribuintes, por exemplo, possui o hábito de converter o julgamento em diligência, mediante o uso de uma resolução, quando não se sente em condições de se pronunciar sobre o feito.

Ferraz e Dallari¹⁰ também defendem que a autoridade julgadora administrativa tem liberdade para buscar provas que entenda necessárias, e que não deve ficar restrita aos argumentos apresentados pelas partes. O julgador administrativo tem ampla liberdade para atuar no processo administrativo, pois sua função não é só de julgar com fulcro nas informações constantes nos autos, podendo e devendo buscar, sempre que possível, a verdade material, e, assim, tomar uma decisão justa, sem ferir os direitos das partes. Deve, assim, ser atento ao princípio da legalidade, que visa a preservar basicamente os interesses dos administrados contra possíveis arbitrariedades da Administração.

A adoção do princípio da verdade material em detrimento ao princípio da formalidade não afeta o princípio da legalidade. Ao administrador cabe agir dentro da lei, e, sempre que esse agente público se deparar com uma injustiça que decorra da aplicação da formalidade, deve ignorá-la e aplicar o princípio da verdade material, pois, assim, estará agindo dentro da legalidade material, não prejudicando o administrado. As formalidades foram criadas para que os agentes públicos não incorram em excesso de poder discricionário. Então, sempre que ficar comprovado, no processo administrativo, que uma formalidade prejudicou o administrado, devemos deixar de aplicar tal formalidade para aplicar a verdade material demonstrada nos autos.

A utilização da diligência como instrumento da busca da verdade material é muito utilizada pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul (TARF/RS). Sempre que algum dos julgadores sente necessidade de mais informações antes de prolatar seu voto, pode propor uma diligência, a qual, em 99% das vezes, é aceita pelos demais julgadores. Nesses casos, os julgamentos ficam suspensos até o cumprimento das informações requeridas na diligência, que podem ser dirigidas à própria Administração, ou ao sujeito passivo da obrigação.

Esse princípio é muito importante dentro do nosso processo administrativo, que não faz coisa julgada, uma vez que só o Poder Judiciário tem competência constitucional para dizer o direito e fazer coisa julgada. O nosso processo administrativo nada mais é do que uma revisão dos atos administrativos, que culmina com o lançamento do crédito tributário, de modo que o sujeito passivo possa discutir dentro do Executivo a existência de algum equívoco quanto ao lançamento do crédito tributário.

⁹ CABRAL, Antonio Silva. Op. cit., p. 75.

¹⁰ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 86.





Uma das discussões mais importantes dentro do processo administrativo brasileiro é quanto à prevalência ou não do princípio da verdade material sobre o princípio da formalidade. A doutrina vem afirmando, de forma uniforme, que a formalidade deve ser deixada de lado em face do princípio da verdade material. No entanto, a legislação e a jurisprudência dos Tribunais e Conselhos administrativos da União e dos Estados continuam contrárias ao entendimento da doutrina, dando ênfase ao princípio da formalidade.

Ainda acerca do princípio da verdade material, aparece uma questão muito discutida, que é sobre o “momento da apresentação da prova”. A legislação que regula o processo administrativo tributário da União diz que as provas deverão ser apresentadas junto com a impugnação da peça fiscal, sujeitando-se o sujeito passivo ao prazo da preclusão; ou seja, não poderá mais juntar provas quando não apresentadas junto com a inicial. Tal norma foi amenizada pelo art. 38 da Lei Federal 9.784/99, o qual passou a permitir a juntada de documentos e pareceres na fase instrutória do processo em 1º grau, antes da decisão. Entendemos que essa norma é inadequada para o processo administrativo brasileiro, pois as provas poderão ser apresentadas no Judiciário e o erário federal é que arcará com o ônus da sucumbência. O nosso posicionamento é favorável à apresentação das provas até o momento antecedente à decisão administrativa definitiva, pois o princípio que deve prevalecer no processo administrativo é o da verdade material, diferentemente do processo judicial, que busca a verdade formal, onde as partes têm de apresentar as provas no momento em que for determinado pela legislação processual.

A busca da verdade material tem a ver com o fato de o processo administrativo brasileiro não ter jurisdição judicial, motivo este que o torna uma simples revisão dos atos administrativos. Também podemos chamá-lo de instrumento responsável pelo *controle de qualidade dos atos administrativos*. Assim sendo, se a prova for apresentada até o último momento antes da decisão administrativa, deverá ser recebida, pois ao Estado não interessa comportamento diferente. Por exemplo, se o contribuinte comprova, no último momento, que já pagou o que lhe está sendo cobrado, de nada adiantará ao julgador administrativo não receber essa prova, pois, quando da execução fiscal do crédito tributário, o contribuinte poderá interpor Embargos à Execução e provar que nada deve ao erário.

O recebimento da prova, a qualquer momento,¹¹ e antes da decisão final administrativa, atende ao objetivo do Estado, que é o de litigar no Judiciário somente após minucioso exame administrativo da matéria objeto do conflito. O não recebimento da prova apresentada *a posteriori* ocasionará prejuízos ao Estado e ao contribuinte.

¹¹ CABRAL, Antonio Silva. op. cit., p. 75. O autor entende que as provas podem ser apresentadas a qualquer momento, mesmo que seja no segundo grau de julgamento, mas salienta a importância de que tal prova seja avaliada anteriormente pelo fisco antes da decisão de 2º grau.





2 Princípio da formalidade moderada

Para Odete Medauar,¹² acompanhada por James Marins¹³ e por Romeu Bacelar Filho, o nome correto do princípio da informalidade não seria esse, e sim princípio do formalismo moderado. Afirma a autora que não é correta a expressão *princípio da informalidade*:

[...] porque dá a entender que não há ritos e formas no processo administrativo. Há ritos e formas, inerentes a todo procedimento. Na verdade, o princípio do formalismo moderado consiste, em primeiro lugar, na previsão de ritos e formas simples, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, o contraditório e a ampla defesa; em segundo lugar, se traduz na exigência de interpretação flexível e razoável quanto a formas, para evitar que estas sejam vistas como um fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo.

O princípio do informalismo é a expressão utilizada de forma dominante pelos doutrinadores, mas Odete Medauar¹⁴ é contrária a tal expressão, pois tal nomenclatura poderia levar ao entendimento de que o processo administrativo é um processo arbitrário, sem normas e ritos a serem obedecidos pelas partes em conflito e julgadores administrativos. Segundo a autora, o termo correto para designar esse princípio é *formalismo moderado*.

Romeu Bacelar Filho,¹⁵ alinhando-se ao entendimento de Odete Medauar, afirma que o processo administrativo não pode ser analisado de forma estanque: como formal ou informal. Entende o autor que deve ser buscado um formalismo moderado, com a aplicação responsável e não automática da lei formal. O autor defende também que não pode ser aceita a existência do princípio do informalismo somente contra a Administração, ou seja, só o administrado pode se beneficiar do informalismo. Assevera que o “informalismo é refutado não por ser a favor ou contra o administrado, mas por não fornecer critérios objetivos de decisão”.

Ferraz e Dallari,¹⁶ com argumentos semelhantes ao de Odete Medauar e de Romeu Bacelar Filho, defende a utilização do princípio da informalidade no processo administrativo, mas alegam que esse princípio deve ser utilizado em favor, e não contra o administrado. Para esses autores o princípio da informalidade significa que: “dentro da lei, sem quebra da legalidade, pode haver dispensa de algum requisito formal sempre que sua ausência não prejudicar terceiros nem comprometer o interesse público”. Tais autores, no nosso entendimento, também são favoráveis a um formalismo moderado, pois são contra o excesso de discricionariedade do

¹² MEDAUAR, Odete. Op. cit., p. 121.

¹³ MARINS, James. Op. cit., p. 182

¹⁴ MEDAUAR, Odete. Op. cit., p. 122.

¹⁵ BACELAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 172-173.

¹⁶ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. Op. cit., p. 79-80. Os autores afirmam que: “O princípio da informalidade significa que devem ser observadas as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza e da segurança jurídicas e ao atingimento dos fins almejados pelo sistema normativo”.





administrador quando da condução do processo administrativo, o que poderia levá-lo a praticar arbitrariedades. A quebra das formalidades legais só pode ser feita quando não prejudicar a Administração e o administrado.

Alexandre Barros,¹⁷ ao analisar o princípio do informalismo, concorda com Ferraz e Dallari, e discorda de Romeu Bacelar Filho, ao defender que tal benefício é endereçado ao administrado e não à Administração, que deverá regular “sua atuação pelo mais estrito rigor aos requisitos formais que devem inspirar suas manifestações”.

James Marins,¹⁸ alicerçado nos ensinamentos de Odete Medauar e de Romeu Bacelar Filho, também é favorável à utilização do termo “formalismo moderado” ao invés de “informalismo”. Para o autor, o princípio do formalismo moderado tem duas vertentes: a primeira beneficia o administrado, de modo que não exige excesso de formalismo, fazendo com que se possa atuar no processo de modo integral, facilitando a obtenção da verdade material, que é o fim buscado no processo administrativo; na segunda, busca a celeridade e a economia processual, de modo que a Administração não exija formalidades desnecessárias que venham a prejudicar a obtenção da verdade material.

Mas o que seria, então, o princípio da informalidade ou da formalidade moderada? O processo administrativo tributário deve se ater a formalidades ou deve ser o mais informal possível? Essas questões devem ser respondidas e também têm de ser bem entendidas para que possamos saber a real competência do processo administrativo brasileiro.

O processo administrativo baseado no princípio do informalismo total seria um processo sem regras. Já o princípio do formalismo moderado significa que o julgador administrativo não se deve ater a certos formalismos desnecessários, devendo sempre afastar regras não essenciais, que o impossibilitem de decidir com base na verdade real. O processo administrativo não deve ser totalmente informal, pois geraria um tumulto processual, prejudicial ao julgamento administrativo e à segurança jurídica. Além disso, o contribuinte tem direito ao devido processo legal, com o contraditório e a ampla defesa, o que seria impossível de ocorrer se o processo administrativo se utilizasse do informalismo exacerbado.

O processo administrativo tributário deve obedecer ao princípio da formalidade moderada ou da formalidade? Sempre que o julgador se deparar com prova real e concreta que evidencie erro no lançamento do crédito tributário, mesmo que esta seja apresentada intempestivamente ou tenha sido atingida pelo prazo da preclusão,¹⁹ conforme já afirmamos anteriormente, o julgador deverá optar pela

¹⁷ CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 102.

¹⁸ MARINS, James. Op. cit., p. 182.

¹⁹ CABRAL, Antonio Silva. Op. cit., p. 65. Cabral é do entendimento que: “Embora a preclusão processual acarrete a extinção do processo, por atingir apenas o processo não atinge o direito material, que continua existindo. Se alguém recebe notificação para pagar determinado imposto e discorda do fisco, porque já pagara o que lhe é exigido, mas apresenta a impugnação fora do prazo, o seu direito de iniciar o contencioso está precluso. Nem por isso o seu direito material desaparece; se pagar poderá, entre outras hipóteses, apresentar





verdade material e anular ou modificar o crédito tributário objeto do lançamento. Diferentemente do processo judicial comum, de nada adiantará ao julgador optar pelo formalismo nesses casos, pois a parte prejudicada, mesmo que vencida no processo administrativo, poderá acessar o Poder Judiciário para rediscutir a matéria e lá apresentar a prova não aceita pelo julgador administrativo. Nesse caso, a observância do formalismo só acarretará ônus ao Estado, tanto financeiro como humano.

O princípio da formalidade moderada significa que a formalidade, por si só, deve ser deixada de lado sempre que a verdade material se apresentar aos autos, mesmo que intempestivamente ou com o descumprimento de outra norma formal.

Ao obedecer ao princípio da formalidade moderada, o julgador administrativo, quando constatar, através de provas constantes nos autos, que o contribuinte tem razão deverá ignorar as formalidades do processo administrativo sempre que possível, e julgar o mérito da discussão. Isso evitará que a matéria do lançamento equivocado de crédito tributário, ou outra matéria de sua competência, vá ao Judiciário. Agindo assim, o julgador administrativo estará contribuindo com o erário, evitando custos processuais desnecessários, fazendo justiça, e evitando transtornos e incômodos desnecessários aos contribuintes.

No processo administrativo tributário atual, a Administração, para muitos doutrinadores, não é parte. Ela atua apenas com o objetivo de revisão dos seus atos administrativos decorrentes do lançamento do crédito tributário. A Administração tem interesse em evitar que haja lançamentos equivocados, pois tais créditos fiscais seriam derrubados quando da discussão judicial, acarretando custos ao erário. O processo administrativo deve servir ao Estado como instrumento de “controle de qualidade dos atos administrativos”, de modo que a Fazenda Pública não vá ao judiciário discutir “créditos fiscais lançados em dívida ativa” de forma equivocada. A matéria tributária, quando discutida no Poder Judiciário, será vista e analisada de forma diferente, porque lá a Administração será parte integrante de uma lide, cabendo ao judiciário dirimir o conflito, não mais buscando a verdade material, e sim a verdade formal. O processo judicial é formal e deve ser obedecido pelas partes.

Odete Medauar,²⁰ ao concluir sua análise sobre a formalidade moderada, assevera que:

Evidente que exigências decorrentes do contraditório e ampla defesa, tais como motivação, prazo para alegações, notificação dos sujeitos, não podem ser

pedido de restituição daquilo que pagou a maior, ou simplesmente entrar em juízo, com a respectiva ação anulatória”.

^Divergimos em parte do entendimento de Antonio Cabral, pois não seria justo que o contribuinte injustamente autuado fosse obrigado a recolher o tributo com acessórios, para depois requerer a devolução dos valores pagos a maior, ou que entrasse com uma ação anulatória do crédito tributário lançado. Sempre que forem apresentadas provas irrefutáveis junto com a impugnação intempestiva, essa deve ser conhecida de ofício. O não recebimento dessa impugnação geraria custos desnecessários ao Estado e ao Contribuinte. O TARF/RS sempre que possível tem passado por cima de formalidades com o objetivo de reconhecer a verdade material em discussão nos autos.

²⁰ MEDAUAR, Odete. Op. cit., p. 123.





consideradas “filigranas” ou formalidades dispensáveis, como por vezes é invocado ao se pretender ocultar razões pessoais subjacentes. Portanto, o princípio do formalismo moderado não há de ser chamado para sanar nulidades ou para escusar o cumprimento da lei. Visa a impedir que minúcias e pormenores não essenciais afastem a compreensão da verdadeira finalidade da atuação.

Quando discutimos e afirmamos que, no processo administrativo, deve preponderar o princípio da formalidade moderada ao invés do princípio da formalidade integral, não queremos dizer que o processo deva ser anárquico, sem obediência a formalidades.

As formalidades processuais, como afirmou Odete Medauar, devem existir com o objetivo de demonstrar ao cidadão a existência de um processo administrativo alicerçado no “devido processo legal”, que privilegie o contraditório e a ampla defesa.

Queremos afirmar que o julgador administrativo deverá estar atento às provas carreadas ao processo, pois um documento trazido aos autos intempestivamente, que demonstre erro na *eleição do sujeito passivo*, deverá ser conhecido, deixando de lado a formalidade processual.

Seixas Filho,²¹ ao criticar o excesso de formalismo de Tribunais Administrativos que se recusam a analisar e a julgar processos administrativos intempestivos, afirma que:

Ora, deixando a autoridade administrativa, por questão preliminar, de conhecer o recurso intempestivo, e de examinar o seu mérito, muitas vezes estará deixando passar um lançamento tributário não adequadamente enquadrado na lei de regência, ou, então, considerando fatos que não tenham ocorrido, realmente, como levantados na inspeção fiscal, homologando, assim, tacitamente, créditos tributários com ilegalidade objetiva, e reconhecendo fatos tributários como verdadeiros somente do ponto de vista formal.

Como já havíamos salientado anteriormente, o autor também se rebela quanto ao excesso de formalismo no processo administrativo tributário, ainda mais que, no Brasil, a jurisdição é una, e o contribuinte que se achar prejudicado pela decisão administrativa poderá recorrer ao Poder Judiciário para restabelecer o seu direito, anulando o lançamento do crédito tributário discutido no processo administrativo tributário. Assim se manifesta Seixas Filho²² sobre essa matéria:

[...] não parece ter muito sentido lógico uma rígida posição formalista em que, aferindo-se a um mero prazo de perempção de instância, a autoridade administrativa homologa, por omissão, um ato administrativo ilegal, propiciando, desnecessariamente, um litígio fiscal em que a Fazenda Pública sairá perdedora, devendo arcar assim com as despesas financeiras da sucumbência.

²¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos recursos fiscais – regime jurídico e efeitos*. Rio de Janeiro: Jurídica Freitas Bastos, 1983. p. 91.

²² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos recursos fiscais – regime jurídico e efeitos*. Op. cit., p. 92.





Contrariamente a esses argumentos e a de outros autores, a Legislação Federal e a Estadual (Rio Grande do Sul) que regulam os processos administrativos fiscais são bastante formalistas, pois determinam que não deve ser examinado o mérito em discussão no processo administrativo quando os prazos para a interposição da impugnação ao lançamento tributário e para a entrada do recurso voluntário contra a decisão singular não forem obedecidos. Na lei estadual, os prazos são os constantes na Lei 6.537/73, nos seus artigos 28 e 45. Na legislação federal, os prazos para impugnação e recurso voluntário são os constantes nos artigos 15 e 33 do Decreto 70.235/72.

O Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal em nível federal, estipula, no parágrafo 4º do art. 16, que o momento para a apresentação da prova documental é quando da apresentação da impugnação, precluindo o direito da apresentação posterior, salvo em casos especiais estipulados pela legislação. Tal parágrafo foi incluído na legislação federal através da Lei 9.532/97. Esta norma foi novamente alterada pelo art. 38 da Lei Federal 9.784/99, que amenizou a exigência, permitindo a juntada de documentos e pareceres, na fase instrutória do processo, na instância singular, antes da decisão.

Na legislação estadual do Estado do Rio Grande do Sul, Lei estadual n.º 6.537/73, inexistente a exceção mencionada na legislação federal, uma vez que o art. 28, “caput”, determina que os documentos comprobatórios dos argumentos do sujeito passivo devem ser trazidos aos autos quando da impugnação, e o art. 44 determina que junto com o recurso voluntário, somente serão aceitas provas documentais. Não existe norma que propicie a entrega posterior de provas, ficando a aplicação do prazo de preclusão a critério dos julgadores. Mas a tendência atual é o recebimento da prova documental, a qualquer momento, antes de encerrado o processo administrativo tributário.

Devemos salientar que tal matéria é bastante controversa ainda, pois não há unanimidade entre os julgadores. Os mais formalistas entendem que a entrega de provas no 2º grau fere o processo administrativo estadual, que prevê o duplo grau de julgamento. Por esse motivo, as provas deverão ser analisadas pelo 1º grau, antes de serem analisadas pelo TARF, para que haja o duplo exame da matéria em discussão com as devidas provas. Entendem ainda que a entrega de provas a qualquer tempo só serve para tumultuar o processo administrativo.

Quanto à formalidade, existem dois itens bastante controversos, que constam de forma rígida em quase todas as legislações processuais administrativas, que são *os prazos e a capacidade postulatória* das pessoas que atuam no processo administrativo. Nesses casos, fica a pergunta: qual o interesse da Administração Pública em deixar que um crédito tributário seja inscrito em dívida ativa sem provas concretas de sua licitude? A questão é que existem casos em que o contribuinte autuado traz aos autos, mesmo que intempestivamente, ou sem a devida comprovação da capacidade postulatória, a prova documental da inexistência do ilícito tributário que deu origem ao lançamento do crédito tributário.

Nesses casos, o julgador deverá analisar os autos e revogar o ato administrativo do lançamento, ou deverá simplesmente deter-se na irregularidade formal e manter o lançamento do crédito tributário, o qual será inscrito em dívida ativa? Essa é uma





questão que deve ser bem estudada e explorada pela Administração Fazendária, uma vez que a jurisdição no Brasil é **una** e pertence ao Poder Judiciário. Ou seja, não existe coisa julgada no processo administrativo, pois a mesma matéria poderá vir a ser rediscutida, posteriormente, no Poder Judiciário. Agindo com excesso de formalismo a Administração será onerada ao executar créditos tributários inexistentes, quando da execução da dívida ativa lançada com base no princípio da formalidade, e não no princípio da verdade material. As vantagens existentes na Lei de Execução Fiscal nº 6.830/80 em relação às Fazendas Públicas, no tocante ao pagamento de custas e honorários advocatícios, foram, através da jurisprudência, extirpadas da referida Lei.

A jurisprudência hoje entende que, se o Estado entrar com uma execução fiscal de um crédito tributário, mesmo que venha a desistir da ação, deverá responsabilizar-se pelos honorários advocatícios pagos pelo executado. Assim sendo, quanto melhor for a discussão do processo administrativo, melhor será a qualidade do crédito tributário inscrito em dívida ativa. A Fazenda Pública, ao executar um crédito fiscal inscrito em dívida ativa não bem examinado no processo administrativo, poderá vir a não receber o crédito pretendido, e ainda ser onerada pelas custas oriundas do ônus da sucumbência, além dos custos de seus procuradores, os quais serão acionados para cobrar créditos tributários inexistentes.

A Lei Federal 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito federal, evoluiu ao analisar os casos de intempestividade e de falta de comprovação da capacidade postulatória do signatário da inicial, ou do recurso, ao determinar, no artigo 63, § 2º, que “o não conhecimento do recurso não impede a administração de rever de ofício o ato ilegal desde que não ocorrida a preclusão administrativa”.²³ Essa norma, mesmo não constante na Lei de processo administrativo tributário estadual, tem sido muito utilizada pelas Câmaras do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF, principalmente nos julgamentos referentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, onde os contribuintes, na maioria das vezes, são pessoas comuns, que não conhecem os trâmites legais, e entram com impugnações e recursos com falta de comprovação da capacidade postulatória e intempestivamente.

Como já havíamos observado anteriormente, alicerçados nos ensinamentos de Odete Medauar, o processo administrativo tem de obedecer a algumas formalidades, que poderão ser sanadas ou não. Um exemplo atual de formalidade processual é a exigência de que a pessoa interveniente no processo administrativo detenha capacidade postulatória, na forma da legislação aplicada. Em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, publicado no Diário da Justiça de 05 de março de 2001, na Seção 1, folha 127/8,²⁴ foi declarada a prescrição do direito do Estado do Rio Grande do Sul

²³ Preclusão administrativa – deve ser entendida aqui como o encerramento do processo administrativo e a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

²⁴ “Ementa: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. 1 – É de ser reconhecida a extinção do crédito tributário pelo fenômeno da prescrição, quando a Fazenda Pública, após lavrar notificação contra o contribuinte, permanece inerte, sem emprestar curso ao procedimento administrativo fiscal, por mais de (5) cinco anos. 2 – Não é causa de suspensão do curso do prazo prescricional a impugnação apresentada por terceira pessoa estranha à relação jurídico-tributária que está sendo apurada. 3 – O vínculo obrigacional pretendido





de recorrer à justiça para buscar crédito tributário que estava sendo discutido “em nível administrativo”, por pessoa que não detinha poderes para representar o contribuinte. Daí se constata como é importante que o julgador administrativo, de 1º e de 2º grau, fique atento à capacidade postulatória dos signatários das peças recursais, de modo, que sempre que haja dúvidas, sejam feitas diligências para sanar possível irregularidade de representação.

Essa decisão judicial reafirma a necessidade de que seja obedecido o princípio da formalidade moderada. A não-observância de formalidade essencial poderá trazer prejuízos à Fazenda Pública ou ao administrado. O princípio que devemos obedecer, no processo administrativo, é o da formalidade moderada, e não o do informalismo.

A obediência de certas formalidades processuais é importante tanto para o administrado como para a administração.

Um contribuinte que for discutir o lançamento de crédito tributário no processo administrativo deve estar corretamente representado, pois é com a correta representação que a Administração Fazendária poderá, após o final da decisão administrativa, buscar os valores do crédito tributário objeto da discussão na esfera administrativa. O julgador administrativo poderá não conhecer da impugnação por falta da capacidade postulatória, ou poderá diligenciar para que seja comprovada a capacidade postulatória do signatário da inicial (contribuinte ou representante legal, na forma do disposto no art. 19 da Lei Estadual 6.537/73).

Segundo Juarez Freitas,²⁵ o Estado deve dar o exemplo ao cumprir as determinações legais e judiciais: “O Estado há de ser o primeiro, não o último, a observar as normas e a zelar pela credibilidade da palavra dos que o representam. O Estado apenas se legitima como o defensor máximo do Direito, fora do qual seria uma simples e tentacular máquina de repressão.”

O Estado vem adotando o sistema defendido por Juarez Freitas e permitido pela legislação federal, como se depreende do *decisum* proferido pelo Supremo Tribunal Federal, sobre a inconstitucionalidade da cobrança do adicional sobre o Imposto de Renda. Mesmo estando em vigor a lei que instituiu a cobrança do tributo, o Estado deixou de aplicá-la, não efetuando mais lançamentos de crédito tributário, e também suspendeu as discussões administrativas sobre a matéria. Os créditos tributários foram extintos, com base na decisão do Supremo Tribunal Federal.

Devemos salientar que uma coisa é acatar decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal, e outra é a possibilidade de o julgador administrativo decidir sobre a constitucionalidade da legislação tributária. Absorver as decisões do Supremo Tribunal Federal é possível, pois não há motivo para a Fazenda Pública ficar discutindo matéria já superada pela nossa Corte Maior. Outra coisa são os membros dos órgãos

desenvolve-se entre o sujeito ativo e o sujeito passivo identificado no processo administrativo instaurado. 4 – Decorridos mais de cinco anos entre a data em que decorreu o prazo para a interposição de recurso administrativo pelo contribuinte e a inscrição da dívida fiscal, sem que nenhum ato processual tenha sido praticado e expedida qualquer notificação ao contribuinte, presume-se a prescrição do direito de o fisco ingressar em juízo, para exigir a relativa exação. 5 – Recurso improvido. (1ª Turma do STJ – Relator Ministro José Delgado, Rec. Especial nº 263197/RS [2000/0058899-7], desprovido por unanimidade de votos).”

²⁵ – FREITAS, Juarez. Op. cit., p. 55.





juizadores administrativos, antes da manifestação do Supremo, decidirem pela inconstitucionalidade da legislação tributária. Essa manifestação sim, seria inconstitucional, uma vez que a esfera administrativa deve obedecer às leis vigentes, pois a Administração s saber se alguma lei é inconstitucional depois de esta ser analisada pelo órgão judicial maior.

Considerações finais

Após a análise de diversas manifestações doutrinárias elegemos algumas ideias que julgamos essenciais para a melhor compreensão do tema estudado.

1 – No processo administrativo tributário, diferentemente do processo judicial, predomina a verdade material, em contraposição ao princípio da formalidade. A Administração não busca obter seus recursos financeiros de forma arbitrária. Busca, sim, os valores que lhe são devidos pelos contribuintes ou responsáveis, de acordo com as normas legais que regem o direito tributário. A utilização deste princípio pelos juizadores administrativos propicia-lhes fazer diligências, e também a busca de novas provas, sempre que entenderem que as provas existentes nos autos não lhes propiciem uma decisão fundamentada, devido à fragilidade das provas constantes nos autos, ou devido à necessidade de buscar outras informações junto ao fisco, contribuinte ou terceiros, com o intuito de realmente decidir corretamente.

2 – O princípio da verdade material deve prevalecer sobre o da formalidade sempre que fatos reais venham aos autos e comprovem que os atos administrativos que deram origem ao crédito tributário, foram equivocados, e, portanto, devem ser modificados ou revogados.

3 – A busca da verdade material tem a ver com o fato de o processo administrativo brasileiro não ter jurisdição judicial, motivo este que o torna uma simples revisão dos atos administrativos. Também podemos chamá-lo de instrumento responsável pelo **controle de qualidade dos atos administrativos**. Assim sendo, se a prova for apresentada até o último momento antes da decisão administrativa, deverá ser recebida, pois ao Estado não interessa comportamento diferente.

4 – O processo administrativo baseado no princípio do informalismo total seria um processo sem regras. Já o princípio do formalismo moderado significa que o juizador administrativo não se deve ater a certos formalismos desnecessários, devendo sempre afastar regras não essenciais, que o impossibilitem de decidir com base na verdade real. O processo administrativo não deve ser totalmente informal, pois geraria um tumulto processual prejudicial ao julgamento administrativo e prejudicaria a segurança jurídica, que deve ser garantida ao contribuinte. Além disso, o contribuinte tem direito ao devido processo legal, ao contraditório e  ampla defesa, o que seria impossível de ocorrer se o processo administrativo se utilizasse do informalismo exacerbado.

5 – O princípio da formalidade moderada significa que a formalidade, por si só, deve ser deixada de lado sempre que a verdade material se apresentar aos autos, mesmo que intempestivamente ou com o descumprimento de outra norma formal.





Referências

- ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário jurídico brasileiro Acquaviva*. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1993.
- ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. *Processo administrativo tributário federal*. São Paulo: Edipro, 1998.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- BRASIL. Constituição Federal. Senado Federal, atualizada até a emenda Constitucional 28/2000. Brasília: 2000.
- _____. Decreto 70.235/72.
- CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. 2. ed. São Paulo: RT, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 9/10, p. 276-294, jul./dez. 1979.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Atlas, 1996.
- COSTA, Ramón Valdés. El contencioso tributário en América Latina. *Revista Uruguaya de Derecho Procesal*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, n. 1, p. 24-58, 1982.
- _____. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FREITAS, Juarez. *Estudos de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: RT, 1979.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1989.
- _____. Algumas questões do processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: RT, 1999. P. 132-157. (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5)
- MARINS, James. Suspensão judicial do crédito tributário, lançamento e exigibilidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997. v. 2, p. 49-64.
- _____. Decisões tributárias administrativas e controle judicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 19, p. 33-59, abr. 1997.
- _____. *Direito Processual Tributário brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1993.
- _____. *Direito Administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: RT, 1998.
- MELO, José Eduardo Soares de. Processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 91-104.
- _____. Princípios administrativos tributários. *RDT*, São Paulo, n. 75, p. 246-261, 1998.





_____. Análise crítica do processo administrativo fiscal no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. In: ROCHA, Waldir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 4, p. 105-130.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 258-282. (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5)

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos, 1998.

RIO GRANDE DO SUL. Lei Estadual 6.537/73.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *O novo processo administrativo tributário*. São Paulo: IOB, 1993.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos recursos fiscais – regime jurídico e efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983.

_____. *Princípios fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a função fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

XAVIER, Alberto. Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

