

O MITO DA VERDADE MATERIAL: ANÁLISE TEÓRICO-EPISTEMOLÓGICA DA LEGISLAÇÃO RELATIVA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUA APLICAÇÃO PELO CARF

THE MYTH OF MATERIAL TRUTH: THEORETICAL-EPISTEMOLOGICAL ANALYSIS OF THE LEGISLATION RELATED TO THE ADMINISTRATIVE TAX PROCEDURE AND ITS APPLICATION BY CARF

Marciano Buffon ¹
Gustavo Silveira Vieira ²

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo analisar a legislação relativa ao Processo Administrativo Tributário no tocante à produção de provas e ao prazo estabelecido para a juntada de documentos. A referida análise foi feita com base em duas normas vigentes que tratam da matéria, quais sejam o Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99, tendo este estudo como intuito (i) definir qual a legislação idônea a regulamentar o Processo Administrativo Tributário, a partir de um cotejo analítico entre tais normas, (ii) verificar se a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) encontra-se em consonância com o resultado da pesquisa realizada, bem como (iii) analisar, à luz da hermenêutica filosófica, se os critérios utilizados pelos conselheiros na fundamentação de seus votos foram baseados em princípios e estão adequados do ponto de vista da Constituição Federal e da Teoria do Processo.

Palavras-chave: Devido processo legal; processo administrativo tributário; provas.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze the legislation related to the Administrative Tax Procedure regarding the production of evidence and the deadline established for the gathering of documents. An analysis based on two current regulations, which are Decree 70.235/72 and Law 9.784/99, and this study intends to define the appropriate legislation to regulate the Administrative Tax Procedure, based on an analysis between such regulations, verify if the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) jurisprudence is in line with the results of the research carried out, as well as to analyze, in the light of philosophical hermeneutics, if the criteria used by the counselors in the basis of their votes were based on principles and are adequate from the point of view of the Federal Constitution and the Theory of Procedure.

Keywords: administrative tax procedure; due process of law; evidences.

¹ Doutor em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado/Doutorado) e da graduação na Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Advogado.

² Mestre em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Especialista em Processo Civil pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Advogado.

1 INTRODUÇÃO

O desafio proposto nesta pesquisa é o de analisar o contexto da produção probatória no âmbito do Processo Administrativo Tributário (PAT), trazendo para o debate o posicionamento doutrinário e jurisprudencial acerca do tema, bem como estabelecer qual a legislação idônea a regulamentar o prazo para a juntada de documentos no PAT. Considerando-se a escassez de doutrina específica sobre o tema e a forma destoante com que o CARF julga os casos desta natureza, a dificuldade de enfrentar alguns problemas é recompensada pela necessidade de que se estabeleça critérios objetivos para aplicação de determinada legislação, não sendo coerente que cada caso seja tratado de forma diversa, através de decisões não universalizáveis.

O presente trabalho pretende aferir os principais pontos das duas normas vigentes que regulam a produção probatória no PAT (Decreto 70.235/72 e a Lei 9.784/99) e, mais especificamente, o prazo para a juntada de documentos, concluindo-se qual das legislações estaria em maior conformidade com a Constituição e com a Teoria do Direito. Para tanto, o trabalho estrutura-se em três partes distintas.

A primeira cuida de analisar o conceito de Processo Administrativo Tributário e a legislação vigente, confrontando-se o Decreto 70.235/72 e a Lei 9.784/99, trazendo-se para o debate a evidente antinomia principiológica entre tais normas. Estando clara a árdua tarefa que se apresenta, busca-se auxílio, também, nas lições clássicas de Direito Processual Civil. Também é trabalhado, nesse primeiro momento, o processo não apenas como mera ferramenta de aplicação do direito material, mas sim como um instrumento de efetiva participação democrática e busca pela tendencial completude do material probatório.

O segundo momento do trabalho foi destinado ao estudo de conceitos relacionados à prova, preclusão e verdade, estabelecendo-se, como pano de fundo da seção, que a verdade não é algo fracionável, como de há muito faz parte da doutrina. Além disso, busca-se, principalmente, deixar claro que em nome do “princípio” da verdade material/real não se pode desconsiderar a lei e os procedimentos democraticamente estabelecidos pelo legislador.

Por fim, na última seção da pesquisa busca-se verificar, se o resultado a que se chegou, após o enfrentamento do problema, está em consonância com a jurisprudência do CARF. Ainda, outras questões relevantes são analisadas, como (i) a necessidade de que as decisões – tanto no âmbito administrativo como no judicial – sejam tomadas com base em princípios. Demonstra-se, também, a forma com que tais princípios devem ser aplicados – deontológica ou teleologicamente –, e (iii) a impossibilidade de que alguma regra possa ser corrigida por argumentos políticos ou morais.

O trabalho se vale do método de abordagem fenomenológico hermenêutico, com técnicas de pesquisa caracterizadas de forma bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, esta última, trabalhada a partir de estudo de caso, cujo objetivo é provocar reflexões a partir do cruzamento de ideias utilizadas na fundamentação das decisões do CARF, com os ensinamentos doutrinários e textos normativos.

2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E LEGISLAÇÃO VIGENTE

O conceito de Processo Administrativo Tributário surge a partir da ideia de um fato ocorrido no âmbito da Administração Pública, sendo o instrumento de que se vale o Poder Público para dar operatividade ao Direito e à administração da Justiça. Não se confunde, nem tampouco substitui, o Processo Judicial –; no entanto, guarda uma relação de afinidade tanto com o Processo Civil como com o Processo Penal, embora deles se diferencie em diversos aspectos. Hugo de Brito Machado (2003, p. 264) afirma que Processo Administrativo Tributário consiste em uma série ordenada de atos administrativos através da qual “manifesta-se a Administração Tributária a respeito de uma relação sua com um contribuinte, ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária.”

Há autores que defendem que a Administração Pública não teria a obrigatoriedade de criar um arcabouço processual próprio para regular a forma de cobrança de tributos eventualmente inadimplidos, e que poderia apenas, ao constatar irregularidades praticadas pelo contribuinte, gerar um documento com força de título extrajudicial (a ser inscrito em dívida ativa) e iniciar perante o Judiciário o procedimento executivo (SILVA, 2010, p.31). Embora tal medida possa parecer eficaz e implicar celeridade nos procedimentos no âmbito administrativo, a verdade é que atravancaria ainda mais o Poder Judiciário, que de há muito sofre com o problema do grande volume de processos que diariamente batem às suas portas. Portanto, felizmente a escolha não foi essa.

Em um Estado Democrático de Direito, toda e qualquer pretensão de interferência na esfera individual dos cidadãos deve assegurar a garantia dos valores e princípios insertos na Carta Magna. Nesse sentido, quando a Constituição Federal estabelece em seu artigo 5º, inciso LIV, a necessidade de observância a ritos procedimentais previamente conhecidos com vistas à proteção aos direitos e garantias fundamentais, deixa claro que o direito de defesa ascende como decorrência lógica do princípio do devido processo legal, que pode ser definido como direito ao procedimento adequado em contraditório, mesmo porque, não se pode negar que “a legalidade administrativa não se vincula somente ao texto legal, pois os princípios constitucionais é que dão vigor à lei e ao ato público, dentro do sistema harmônico do ordenamento jurídico” (REDUCINO, 2010, p.96).

Cuida-se assim, de uma espécie de estatuto básico processual. Os princípios não apenas garantem o cidadão contra o arbítrio da força estatal e de grandes corporações, mas também estabelecem diretivas de ordem geral prestantes à solução de casos problemáticos. Como o processo não se resume a uma simples sequência de atos concatenados, o devido processo legal ultrapassa a mera regularidade do procedimento, abrangendo também a possibilidade de as partes sustentarem suas razões e apresentarem suas provas e, assim, influírem eficazmente por meio do contraditório na formação do convencimento do julgador. Por tais razões, constitui aspecto essencial do devido processo legal assegurar o contraditório e a ampla defesa (OLIVEIRA, 2009, p.93-103).

Portanto, estabeleceu a Administração Pública o processo como meio adequado e ético de constituição e aperfeiçoamento do crédito tributário, e também para a prática de atos concatenados com vistas à necessária observância procedimental. É neste terreno, próprio de um Estado de Direito, que o debate deve ser realizado, sempre de forma democrática e pautado na boa-fé e demais os princípios subjacentes à Constituição Federal.

Como intuitivo, o conceito de Processo Administrativo Tributário não possui natureza jurisdicional, e tal questão pode ser constatada a partir das definições clássicas que se tem de jurisdição. Carnelutti (1944, p.89), indiscutivelmente um dos principais teóricos em relação à matéria, defende que a essência da jurisdição estaria no instituto da coisa julgada, e que a função do Estado ao resolver determinado conflito seria exercida pela justa composição da lide. Justo, na visão do autor, é o que o Estado diz que é justo, de forma definitiva e a partir da legislação vigente.

Isso não significa que as decisões tomadas em sede de Processo Administrativo Tributário não sejam dotadas de estabilidade, contudo, a força e a intensidade de tais decisões não se equivalem à rigidez e à solenidade da coisa julgada, situação que pode ser observada pelo fato de que decisões tomadas na seara administrativa podem ser levadas ao Judiciário para uma nova análise, possibilidade consagrada pela própria Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXXV, que prevê a inafastabilidade da jurisdição ao mencionar que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Paulo de Barros Carvalho (1979, p.9-10) distingue processo e procedimento, quando afirma que o primeiro termo concerne efetivamente à composição de litígios que se opera no âmbito da atividade jurisdicional do Estado, revelando-se como a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, para o doutrinador, embora sirva também para nominar a conjugação

de atos e termos harmonizados na seara processual, deve referir-se à discussão que tem curso na esfera administrativa.

O artigo 16 do Decreto 70.235/72 estipula o procedimento relativo à impugnação no Processo Administrativo Tributário e, mais especificamente em seu § 4^o, estabelece expressamente o momento em que a prova documental será apresentada. No entanto, de forma contrária ao que prevê o Decreto mencionado, o artigo 3^o, inciso III da Lei 9.784/99 determina que é um direito do administrado perante a Administração “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. No mesmo sentido, o artigo 38 desta Lei estabelece que, nos Processos Administrativos que tramitarem no âmbito federal⁴, “o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”.

Destarte, verifica-se uma clara antinomia legal entre as normas, situação que se revela deveras perigosa para a ordem jurídica, principalmente quando se constata que o CARF não possui entendimento uníssono em relação à aplicabilidade e à interpretação destas leis no que concerne à preclusão e à apresentação de provas no âmbito do Processo Administrativo Tributário. Assim como não há um posicionamento pacífico na jurisprudência do CARF, de igual forma a doutrina se divide acerca de qual norma deve prevalecer para que se estabeleça o prazo para a juntada de documentos.

James Marins (2003, p.276) posiciona-se no sentido de que o Decreto 70.235/72 deve prevalecer em face da Lei 9.784/99, e que se o interessado deixar de observar o prazo para a juntada de documentos estabelecido no artigo 16, § 4^o (momento da apresentação da impugnação) estará precluso seu direito de fazê-lo em momento posterior, sob pena de afronta às razões de celeridade e economia processual. Esta linha de raciocínio encontra-se respaldada, inclusive, pela própria Lei 9.784/99, que em seu artigo 69 estabelece que “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.”

Indo ao encontro de tais ideias, Fabiana Tomé (2005, p.195) afirma que os conceitos de justiça, segurança jurídica e verdade são construções inerentes ao próprio ordenamento jurídico, e que se não houvesse limitação na busca por tais ideais, o procedimento probatório seria infinito em nome da busca da verdade e da justiça. Embora o direito à prova seja um direito fundamental, ele não é irrisório ou ilimitado, pois o direito deve regular tudo que nele ingressa, mediante a exigência de tempo e forma para a prática de atos. Nesse sentido, pode-se dizer que o objetivo desta limitação é impedir a protelação injustificada do processo através da proposição ilimitada de alegações, além de evitar o atropelo das fases lógicas do procedimento e ocultação proposital de fatos por parte do contribuinte (LOPEZ; NEDER, 2010, p.82-84).

Taruffo (2014, p.23) faz uma análise acerca da relação entre prova e verdade que, embora direcionada para a seara do Processo Civil, não parece haver dúvidas acerca de sua plena aplicabilidade na esfera do Processo Administrativo. Para o autor italiano, as partes e o juiz não podem se valer de

3 “Art. 16. A impugnação mencionará: [...] § 4^o: 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 trazidas aos autos.”

4 A despeito da Lei 9.784/99 ser clara em relação à aplicabilidade apenas nos casos que tratem de Processo Administrativo no âmbito Federal, parece não haver dúvidas de que as normas principiológicas insertas em seu arcabouço têm aplicação direta tanto na esfera federal, como na estadual e municipal. Cf. Nery Junior (2008, p.1387-1388).

5 No mesmo sentido Morello (1991, p.18) leciona: “Entonces, se afirma, si la finalidad primaria es la solución del conflicto entre las partes, no es indispensable “la verdad del hecho”, pues dentro de este enclave es más importante que la disputa se resuelva a que se resuelva correctamente, aspecto este último que así se ubica en un plano secundário.”

qualquer meio possível de prova para buscar a verdade dos fatos, tendo, inclusive, que se submeter a diversas regras relativas à admissibilidade e produção da prova. Nestes casos, haverá um abandono pela busca da verdade quando a necessidade de alcançar uma solução final para o litígio se sobrepujar à necessidade de coletar provas adicionais.⁵

De outra quadra, há diversos autores que defendem que o prazo para a juntada de prova documental não pode ser aquele estabelecido pelo Decreto 70.235/72, mas sim aquele previsto pela Lei 9.784/99, por supostamente defender de maneira mais adequada (i) os interesses da Constituição Federal, (ii) o “princípio” da verdade real/material e (iii) o formalismo moderado. Neste sentido, Alessandra Dabul (2004, p.128-129) entende que o Decreto 70.235/72 possui diversas regras que não condizem com a ordem jurídica brasileira e com a própria Constituição Federal. Portanto, para uma norma ter validade dentro do sistema, necessita ser produzida em concordância com os ditames da norma superior, que representa seu fundamento de validade.

Nesse contexto é que se deve analisar a eficácia dos mais diversos artigos do Decreto 70.235/72, isso porque eles não subsistem em face das normas constitucionais vigentes. Deve-se assim estabelecer uma interpretação cautelosa. Quando determinado artigo não assegura os preceitos e valores constitucionais, deve ser substituído pela aplicação de dispositivo de lei superveniente, que atenda de forma mais adequada o texto constitucional. É exatamente o que ocorre em relação ao artigo 16 – que especifica o momento da produção de provas. Portanto, necessário que se aplique o disposto na Lei 9.784/99 (DABUL, 2004, p.131).

No mesmo sentido, Ives Gandra Martins (2012, p.41-43) entende que as exigências meramente formais devem ser afastadas, porquanto a correta instrução do processo, o julgamento justo e a adequada aplicação da lei ao caso concreto são questões basilares que norteiam o Processo Administrativo Tributário, ou seja, ainda que determinada prova seja juntada em momento posterior ao estabelecido no Decreto 70.235/72, se esta contiver evidências que conduzam à modificação de um lançamento ou auto de infração, a apreciação desta prova extemporânea terá atendido o interesse da própria Administração Tributária.

3 VERDADE MATERIAL E DIREITO PROBATÓRIO

Primeiramente, mostra-se necessário estabelecer-se qual a relação existente entre prova e verdade, principalmente quando se constata que o motivo central da discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a aplicabilidade ou não do Decreto 70.235/72, na temática da produção probatória, seria a necessidade de o Processo Administrativo Tributário ser norteado pelo “princípio” da verdade material, pois a verdade formal não estaria em conformidade com a ampla defesa e o contraditório. Mas será que este fracionamento conceitual de verdade, que de há muito insiste a doutrina em fazer, estaria em consonância com o ordenamento jurídico pátrio e com a Teoria do Direito? Em nome da tão propalada verdade material, seria possível deslegitimar uma legislação democrática e permitir a juntada de documentos de forma intempestiva, ao arripio do Decreto 70.235/72?

Ao longo do tempo muitos filósofos e estudiosos dedicaram grande parte de suas pesquisas para tentar responder alguns questionamentos sobre a verdade: “o que é a verdade?” ou ainda “como buscar a verdade?”. Em Aristóteles (1969, p.107) é possível encontrar a célebre formulação – que pode servir como ponto de partida para inúmeras construções acerca do tema – que estabelece de

⁵ No mesmo sentido Morello (1991, p.18) leciona: “Entonces, se afirma, si la finalidad primaria es la solución del conflicto entre las partes, no es indispensable “la verdad del hecho”, pues dentro de este enclave es más importante que la disputa se resuelva a que se resuelva correctamente, aspecto este último que así se ubica en un plano secundario.”

forma objetiva que “falso é dizer que o que é, não é, ou que o que não é, é; verdadeiro é dizer que o que é, é, e o que não é, não é; e assim, quem afirma que uma coisa é, ou que não é, estará dizendo uma verdade ou uma falsidade”. Por seu turno, Heidegger (2005, p.282-283) esclarece que a estrutura da verdade reside na concordância entre o juízo (proposição) e seu objeto. Portanto, se verdade consiste na concordância de um conhecimento com o seu objeto, resta saber o que significa o termo concordância. Para o autor, a concordância de algo com algo tem o caráter formal da relação de algo com algo, ou seja, toda a concordância e, assim também, toda verdade é uma relação. No entanto, nem toda a relação é uma concordância.

Para que a verdade seja descoberta, ela precisa ser arrebatada da ocultação e do velamento das coisas como um roubo. Por ocultação, pressupõe-se que as coisas se mantêm por si próprias em tal estado, já o velamento pertence à ação e ao falar, próprios dos seres humanos, pois o discurso humano não transmite apenas a verdade, mas conhece também a aparência, o engano e a simulação, ou seja, “há um nexos originário, portanto, entre ser verdadeiro e discurso verdadeiro. A desocultação do ente vem à fala no desvelamento da proposição. O discurso que realiza de modo mais puro esse nexos é o ensino” (HEIDEGGER, 2005, p.282-283).

No mesmo sentido, Gadamer (1999, p.60-61) afirma que “a verdade é desocultação. O sentido do discurso é deixar e fazer com que o desocultado se apresente, se revele.” O discurso, portanto, pode ser traduzido como razão, na medida em que são as próprias coisas em sua compreensibilidade que estão resguardadas e veladas no discurso. Vale dizer: a verdade do discurso, portanto, determina-se como adequação do discurso à coisa. Nos dizeres de Lenio Streck (2011b, p.386) “a resposta correta é (sempre) provisória, até porque há uma dialética entre velamento e desvelamento. O ser se vela e se desvela. A linguagem proporciona descobertas e encobrimentos.”⁶

Jacinto Coutinho (2015), analisando a obra *Verità, dubbio e certezza* de Francesco Carnelutti, adverte que falar em processo é, antes de tudo, falar de atividade cognitiva de um juiz que não sabe, mas que precisa saber. Diz-se, nesse sentido, que o juiz é um ignorante, pois ele ignora os fatos e precisa de alguém que tenha conhecimento do ocorrido (*cognitio*) para lhe permitir a *re-cognitio*. Desta forma, pode-se dizer que o fato é um acontecimento histórico, e como tal, traduz-se também em uma verdade histórica e, portanto, recognoscível. O meio para se fazer com que essa verdade histórica aporte no processo é a prova.

Afirma Hermes Zaneti Júnior (2004, p.127-128) que a verdade material/absoluta no Processo nunca poderá ser atingida, pois a verdade dos fatos será sempre dada pela hipótese mais provável. O que se poderia obter, no máximo, seria um juízo de probabilidade, ou uma verdade possível. Portanto, se a verdade material é algo inatingível – ou ao menos, inatingível será a certeza de que se alcançou a verdade – é importante que também fique claro que não existe uma verdade processual e outra extraprocessual, porquanto a verdade obtenível pelo ser humano é uma só, e o seu nível de profundidade irá variar conforme a complexidade e as circunstâncias do tempo e lugar onde a investigação efetivamente é realizada.⁷

Não obstante a existência de diversas teorias e dispositivos acerca da verdade material/real/

6 Acerca da resposta correta ser sempre provisória, leciona Edgar Morin (2005, p. 56): “Quer saber o que é democracia? É um sistema que não tem verdade. Porque a verdade é a regra do jogo, como na ciência. A ciência não tem verdade, não existe uma verdade científica, existem verdades provisórias que se sucedem, onde a única verdade é aceitar essa regra e essa investigação.”

7 Nesse sentido: “Daí existir uma relação teleológica entre prova e verdade — a prova visa à apuração da veracidade das alegações de fato. A verdade é um problema unitário — inexistente a possibilidade de separação entre verdade dentro e fora do processo — e pode ser satisfatoriamente definida a partir da ideia de correspondência. Como a verdade é ao mesmo tempo relativa e objetiva, só pode ser compreendida — dentro e fora do processo — partindo-se da ideia de maior probabilidade lógica possível.” (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2012, p.656-657)

absoluta/substancial⁸, ideia contrária ascende quando se percebe a essência formalista do processo: se a prova impõe-se realizada segundo regras previamente estabelecidas, se os fatos principais sobre os quais se exerce a cognição do juiz só podem ser suscitados pelas partes e se o processo não pode ser desordenado, necessário que se reconheça que a verdade processual nunca é absoluta, mas em certa medida formalizada. Destarte, é impossível aceitar uma informalidade absoluta, como se o direito à prova fosse amplo e ilimitado, possibilitando o alcance da certeza sobre as alegações de fato da parte, em prol do mito da verdade real, travestida de principal finalidade do processo (OLIVEIRA, 2009, p.177-178).

De maneira muito coerente, Aury Lopes Jr. (2010, p.558-564) afirma que constitui um gravíssimo erro falar em verdade real/material quando se está diante de um fato passado, histórico. É o absurdo comparar o real ao imaginário. O real só existe no presente, contudo, não se nega que acidentalmente a sentença possa corresponder ao que efetivamente ocorreu (conceito de verdade como correspondência).

A impropriedade de se trabalhar com o conceito de verdade material/real pode ser compreendida a partir da superação do esquema sujeito-objeto (subjetividade assujeitadora) e da consequente ruptura com o sujeito solipsista. A superação desta dualidade faz com que os sentidos se deem em uma intersubjetividade, ou seja, o mundo dos objetos nunca é atingido de forma direta, mas sempre pelo discurso (sujeito-sujeito) – sem que isso signifique uma livre disposição deste discurso. Há sempre um sentido que é antecipado, portanto, o sujeito não é o senhor dos sentidos e, especificamente no tema das provas, não é ele (juiz) quem deve se convencer para escolher, mas sim, através do seu discurso e fundamentação – como condição de possibilidade – deve convencer a sociedade de que seu julgamento trilhou um caminho racional para uma decisão democrática e adequada constitucionalmente (STRECK, 2011b, p.218).

Conforme assevera Ovídio Baptista (2005, p.76-97), a busca pela verdade nunca será conclusiva, e isso fica claro pela existência de uma problemática cadeia recursal disponível mesmo após o juízo ter ultrapassado o mortificante procedimento instrutório para a prolação da sentença. Com efeito, acerca da última decisão de última instância: “seria capaz de possuir o divino segredo recusado às instâncias inferiores? Somente esse julgamento será capaz de revelar a vontade da lei? Certamente não, porque também contra ele cabem revisões judiciais e ações rescisórias.”

Do mesmo modo que a diferenciação entre verdade material e verdade formal revela-se inadequada, Taruffo (2014, p.24) defende que também não há razão plausível para diferenciar a verdade judicial da verdade não judicial. Para o autor, a verdade pode ser buscada e alcançada no contexto judicial substancialmente da mesma forma que pode ser descoberta em tantas outras áreas da experiência cotidiana e utilizando os mesmos meios aplicáveis em áreas de investigação não jurídicas, como, por exemplo, a história. Destarte, os fatos em litígio de um caso concreto geralmente são estabelecidos no contexto do processo usando os mesmos meios que pessoas comuns utilizam para descobrir a verdade em sua vida cotidiana: testemunhos, documentos, gravações e argumentos inferenciais. Em suma: “não há diferença epistêmica substancial entre a verdade judicial e a verdade não judicial” (TARUFFO, 2014, p.24).

Conforme leciona Guilherme Rizzo Amaral (2007, p.133-135), a verdade judicial é sempre relativa, e isso se dá em decorrência da limitação instrumental dos meios cognoscitivos, que irão

8 Sobre a teoria da verdade material: “La teoría de la verdad material ha tenido complejas vicisitudes históricas y diversas variantes, además de sucesivas atenuaciones destinadas a hacerla epistemológicamente más creíble. De todos modos, esta teoría sigue estando estrechamente ligada, incluso en las versiones menos toscas, a un contenido ideológico y filosófico absolutamente peculiar que, durante decenios, ha representado la ortodoxia en la cultura procesalista de los países socialistas, pero que precisamente por sus peculiaridades no deja de suscitar dudas (por usar un eufemismo.” (TARUFFO, 2005b, p.58-59)

variar de acordo com o sistema processual ou com o procedimento específico. No entanto, é possível afirmar que tais limitações também ocorrem fora do processo, ainda que em graus variados, pois a relatividade da verdade está estritamente vinculada à imperfeição humana, e relativiza-se a partir das circunstâncias do tempo e lugar onde se dá a investigação. Vale dizer: o que definirá a distância entre a verdade judicial e aquela possível de ser obtida com o esgotamento dos mecanismos investigatórios fora do processo será o conjunto de normas aplicáveis ao procedimento e as garantias individuais capazes de blindar o objeto investigado ou o sujeito.

A afirmação do autor é coerente, mas deve ser lida com ressalvas, principalmente no ponto em que assevera que a verdade será sempre relativa. Lenio Streck (2011a, p.224) adverte que uma afirmação nesse sentido esbarra em uma contradição insolúvel, pois “se a verdade é sempre relativa, a própria afirmação do autor deve ser relativa e, desta forma, não verdadeira.” Na mesma linha de Guilherme Rizzo Amaral, Guilherme Nucci (2008, p.105) afirma que “a verdade é una e sempre relativa”, lição que também é refutada por Lenio Streck, quando indica que em tal afirmação reside um paradoxo: “se a verdade é una, não é possível que ela seja, também, relativa; e vice-versa. Ou trata-se de uma verdade una (absoluta) ou trata-se de uma verdade relativa (o que nem é verdade, eis que é relativa!)” (STRECK, 2011a, p.224).

Acerca deste fracionamento sobre a verdade, Jacinto Coutinho (2015) demonstra sua notória impropriedade: “Carnelutti mostrou, já em 1925, que é estéril a discussão a respeito de viger a verdade material ou a verdade formal, olhando à diferença que se insistia – e alguns ainda insistem – em fazer entre elas, no processo penal e civil.” É possível que se chegue mais ou menos perto da verdade, mas o fato de não se aproximar da verdade na medida pretendida pelo investigador, não autoriza que se afirme que a verdade inexistente. Poderia se dizer somente que a verdade não é definitiva, pois a ciência está sempre sujeita a encontrar novas verdades que, como intuitivo, tomarão o lugar das velhas verdades. Nesse sentido afirma Taruffo (2005b, p.1285-1312): “Además, desde hace tiempo la epistemología ha aclado que la ciencia no alcanza nunca resultados en verdad definitivos, y las enunciaciones científicas están sujetas siempre a cambios, evoluciones o – popperianamente – a falsificaciones.”

A verdade existe independentemente do fato de o investigador ter conseguido aproximar-se ou não dela, pois a incompletude do conhecimento não guarda qualquer tipo de relação com a verdade. Não poder alcançar a verdade em um dado caso, ou não poder ter uma relação automática entre o que se considera provado com o que é verdadeiro não autoriza que se conclua pela irrelevância ou inexistência da verdade, afinal, é perfeitamente possível que uma investigação bem feita possa chegar a um resultado falso, ou, pelo contrário, também é possível que outra investigação extremamente mal feita encontre um resultado verdadeiro (RAMOS, 2015, p.23-28).

Desta forma, como já referido alhures, o medo que a doutrina tem de afirmar a existência da verdade acaba tornando o tema mais espinhoso e complexo do que efetivamente deveria ser. A verdade existe ainda que em muitos casos não seja possível atingi-la, seja pela limitação instrumental do processo, seja pela deficiência com que a investigação tenha sido realizada, mas essa incompletude do conhecimento não afasta, ou sequer relativiza, a existência da verdade. Vale dizer: a verdade possui grande relevância para uma decisão justa, e quanto maior for a estrutura probatória do processo, mais justificadas serão as decisões, por isso é correto afirmar que a relação existente entre prova e verdade é teleológica, ainda que não haja uma necessária vinculação entre o que se considera provado e o que é verdadeiro (RAMOS, 2015, p.23-28).

Não há qualquer utilidade ou relevância para o Direito, que a doutrina permaneça fragmentando a verdade, como se para cada situação fosse possível a coexistência de diversas verdades subjacentes, cada qual com a sua peculiaridade. Quando se argumenta que existe para um mesmo fato a verdade do autor, a do réu, outra judicial que emerge da sentença e ainda a verdade extraprocessual apreendida somente por quem presenciou a situação em tempo real, pergunta-se: quantas verdades

podem coexistir acerca de um mesmo acontecimento? Pois se realmente há inúmeras verdades como ensina parte da doutrina, de antemão já se esbarra em um paradoxo: com tantas verdades contrapostas, a verdade – com a ciência do pleonasma – é que nenhuma delas é verdade.

4 ANÁLISE HERMENÊUTICA ACERCA DA APLICAÇÃO DO DECRETO 70.235/72 PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS NO TOCANTE À PRODUÇÃO PROBATÓRIA

Devidamente verificada a relação teleológica existente entre prova e verdade, bem como analisadas algumas posições doutrinárias sobre o tema, ainda que de forma superficial, cumpre trazer para a pesquisa o modo com que tais teorias são – ou deveriam ser – aplicadas pelos julgadores do CARF. Comumente se percebe que nos acórdãos proferidos pelo Conselho há grande divergência acerca da aplicabilidade ou não do Decreto 70.235/72 no que concerne ao momento apropriado para a juntada de documentos. Ocorre que, se do mesmo órgão julgador emanarem decisões totalmente destoantes, umas autorizando a juntada de documentos após o prazo da impugnação em nome do “princípio” da verdade material e outras inadmitindo tal juntada após o prazo estabelecido no Decreto 70.235/72, haverá um grande problema a ser resolvido, que envolve diversas questões. Vale dizer: segurança jurídica, isonomia, calculabilidade e previsibilidade do Direito.

Para melhor analisar o problema a ser enfrentado neste estudo, traz-se à baila dois julgados recentes do CARF que demonstram a divergência sobre a matéria⁹:

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO

A prova documental deve ser produzida até o momento processual da reclamação, precluindo o direito da parte de fazê-lo posteriormente, salvo prova da ocorrência de qualquer das hipóteses que justifiquem sua apresentação tardia.

PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação dos créditos alegados. Recurso Voluntário Negado.

[...]

O recorrente invoca o princípio processual da verdade material. O que deve ficar assente é que o referido princípio destina-se à busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem quaisquer provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento ou por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável

⁹ Escolheu-se aleatoriamente um julgado que mitigou a disposição do Decreto nº 70.235/72 em nome do “princípio” da verdade material e outro que respeitou o prazo estabelecido no Decreto. No entanto, ao pesquisar a jurisprudência do CARF se percebe que é rotineira a forma destoante com que os processos são tratados, sendo majoritário o entendimento de que a preclusão deve ser afastada diante da juntada de documentos após o prazo da impugnação. Visando robustecer o estudo de caso, veja-se também os seguintes acórdãos julgados pelo CARF no ano de 2016: 1301002.169, 9202-004.515, 2201-003.357 e 3302-003.495.

que um pleito, onde se objetiva a restituição de um alegado crédito, seja proposto sem a devida e minuciosa demonstração e comprovação da efetiva existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento, se oportunize tais demonstração e comprovação. Pelo exposto, entendo que deve ser afastada a insinuação recursal, implícita no brado pelo princípio da verdade material, de que esta instância de julgamento estaria obrigada a acolher todos e quaisquer documentos que por ventura acompanhem o recurso, primeiro porque existe um evidente limite temporal para a apresentação de provas no rito instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF que no presente caso é o momento processual da apresentação da manifestação de inconformidade, segundo porque o ônus probatório aqui é do contribuinte, quando este pleiteia um ressarcimento ou uma restituição de indébito, tem a obrigação de comprovar inequivocamente o seu alegado direito creditório no momento que contesta o despacho decisório e instaura o contencioso [...]
Recurso Voluntário Negado.¹⁰

A decisão supra está em conformidade com o que preceitua o Decreto 70.235/72 (legislação específica que regula o Processo Administrativo Tributário), pois observa o limite temporal para apresentação de provas, que é o momento da impugnação. Não obstante o voto em comento teça algumas considerações insubsistentes acerca do “princípio” da verdade material, conforme já se viu anteriormente. No entanto, parece muito mais lógico que se utilize este “princípio”¹¹ destinado à busca da verdade para além das alegações de fato trazidas pelas partes, autorizando um trabalho proativo por parte do julgador, do que ele seja utilizado no sentido de que as partes podem desobedecer o rito estabelecido pela legislação democrática ao seu bel-prazer, tornando o processo uma verdadeira balbúrdia em nome de um formalismo mitigado.

A decisão acima não necessita de maiores fundamentações, pois prestigiou o Decreto 70.235/72 como sendo a legislação específica a ser seguida nos julgamentos pelo CARF. O maior problema repousa no julgado abaixo transcrito, que simplesmente ignorou a legislação vigente mediante argumentos finalístico-teleológicos, senão veja-se:

PRECLUSÃO. DOCUMENTOS COLACIONADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. VERDADE MATERIAL. O art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 estabelece o balizamento do momento para apresentação das provas pelo sujeito passivo no processo administrativo fiscal. A produção de provas preexistentes por ocasião da interposição do recurso voluntário, não impede, de modo absoluto, a apreciação do julgador, diante das especificidades do caso concreto e das provas apresentadas. O processo é mero instrumento para a aplicação do direito material, devendo prevalecer para o presente caso a busca da verdade material.

[...]

Como se vê, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 determina o momento processual para juntada de prova documental, sob pena de ocorrer a preclusão. Com isso, não estou a dizer que a regra inserta no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 é absoluta. O julgador, que é um intérprete da lei na acepção lato sensu deve aplicar o ordenamento jurídico. Assim, a mencionada regra processual deverá ser sopesada com o princípio da verdade material, que deve basilar o julgador ao dirimir as lides tributárias, quando possível.

[...]

10 CARF. 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3201002.373, Relator Winderley Morais Pereira, julgado em: 24 ago. 2016.

11 Acerca desta crescente proliferação de princípios criados ad hoc: “Em linhas gerais, o panprincipiologismo é um subproduto do constitucionalismo contemporâneo que acaba por minar as efetivas conquistas que formaram o caldo de cultura que possibilitou a consagração da Constituição brasileira de 1988. Esse panprincipiologismo faz com que, a pretexto de aplicar princípios constitucionais, haja uma proliferação descontrolada de enunciados para resolver determinados problemas concretos, muitas vezes ao alvedrio da própria legalidade constitucional.” (STRECK, 2011b, p.50)

É certo que o instituto da preclusão, inserto no § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, deve ser a regra, uma baliza a ser seguida para a necessária ordem do processo. Entretanto, em casos excepcionais a preclusão pode ser afastada, como no caso em comento, em que se está diante de um direito comprovado pelo sujeito passivo, ainda que somente na fase recursal. Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.¹²

Analisando superficialmente a decisão acima é possível perceber que ela encontra-se eivada de equívocos, podendo-se destacar dois problemas centrais, que seriam (i) a utilização de valores morais em forma de princípio para corrigir o Direito e (ii) a utilização de flagrante discricionariedade para “interpretar a lei”, quando na verdade não se trata de interpretação, mas sim de não aplicação de uma legislação válida e democraticamente positivada, sob o errôneo argumento de que “o processo é mero instrumento para a aplicação do direito material, devendo prevalecer a busca da verdade material”.

Vale lembrar que, muito “embora o jurista contemporâneo deva estar distanciado do jurista clássico (boca da lei), isso não significa que ele esteja autorizado a agir arbitrariamente” (BUFFON, 2013, p.156), pois, “o jurista, diante do texto, não está livre para construir seu sentido a partir de suas “felizes ideias”, e, portanto, do seu livre arbítrio. Ele deve estar disposto a deixar que o texto lhe diga algo, abstraindo-se de suas concepções prévias e inautênticas.” (BUFFON, 2013, p.156)

É necessário salientar novamente que as decisões do CARF, no sentido de relativizar a preclusão e admitir a juntada de provas após o prazo da impugnação, são majoritárias, quando comparadas às decisões que efetivamente seguem o rito estabelecido pelo Decreto 70.235/72. Tal posicionamento encontra-se alicerçado no que parte da doutrina costuma chamar, equivocadamente, de “princípio” da verdade material. Observação importante que ascende deste discurso é o fato de que, além de constituir erro gravíssimo falar em verdade material, maior ainda é o erro quando se tenta encaixar essa “modalidade” de verdade como se um princípio fosse.

Celso Antônio Bandeira de Mello (1987, p.230) conceitua princípio como sendo mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas e serve de critério para sua exata compreensão e inteligência, definindo a lógica e racionalidade de todo o sistema normativo. Portanto, ainda que pareça evidente que a verdade material não possa ser enquadrada como um princípio, os julgadores do CARF fundamentam a maioria das suas decisões nesse sentido.

Para Dworkin (2002, p. 36), princípio é “um padrão que deve ser observado, não porque vá promover uma situação econômica, política ou social desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.” Os princípios (re)inserem a facticidade ao direito, e espelham uma determinada tradição jurídica que permitirá um efetivo diálogo entre a decisão particular e todo o ordenamento. Sendo assim, proporcionam que a decisão, devidamente fundamentada (condição de possibilidade), publicize o sentido que será intersubjetivamente controlado, e que tenderá a manter a coerência e integridade do direito (STRECK, 2016, p.59).

Quando dois princípios igualmente válidos coexistem, a aplicação desses princípios pode produzir resultados diametralmente opostos. Não obstante, isso não significa que o princípio que deixou de ser aplicado não seja próprio do direito que se cuida, mesmo porque, em outro caso poderá ser plenamente aplicável. Além disso, existe uma razão a arguir em determinada direção, mas isso não implica em uma decisão concreta a ser necessariamente tomada em vista da existência de um princípio (BUFFON, 2009, p.63).

Há duas formas de se tratar os princípios. A primeira delas diz respeito ao fato de que princí-

12 CARF. 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº2201003.309. Relator: Daniel Melo Mendes Bezerra, julgado em: 17 ago. 2016.

pios são teleológicos, ou seja, com base nessa teoria, princípios seriam valores (ALEXY, 1993, p.82-89). Não obstante, de antemão já é possível prever alguns problemas que repousam nessa teoria, e o que mais se destaca é, sem dúvidas, como responder com propriedade “o que são esses valores”? O fato é que qualquer operador do direito poderá atribuir o sentido que bem quiser e da maneira que bem entender. Se os princípios servem para fortalecer o Direito, sua transformação em valores fará exatamente o oposto, pois “o Direito não pode ser “corrigido” por argumentos políticos ou morais. Ou por argumentos “morais-políticos”.

A segunda concepção que deve ser compreendida, e que parece a mais adequada, é a de que princípios são deontológicos, tese esta que se coaduna com o pensamento de Habermas, Dworkin e Lenio Streck. Neste sentido é possível afirmar que os princípios recebem sua carga deontológica em razão de sua manifestação histórico-cultural advinda de uma comunidade política. Com efeito, Habermas (1997, p.193) afirma que princípios deontológicos impedem qualquer interpretação teleológica de mandamentos morais, pois o sentido do dever-ser moral não seria bem compreendido se quiséssemos ver nele apenas a expressão do caráter desejável de determinados bens. Os mandamentos morais devem ser seguidos porque os temos como certos e não porque esperamos obter através deles a realização de determinados fins, mesmo que esses fins vissem à felicidade suprema ou o bem-estar coletivo.

As normas morais também incorporam valores ou interesses, porém, somente os que são generalizáveis, levando em conta a respectiva matéria. Essa pretensão à universalidade exclui a interpretação teleológica de mandamentos morais, ou seja, a interpretação que leva em conta a vantagem relativa de certos valores ou interesses. Desse modo, tanto as regras morais como as leis jurídicas são gerais, em pelo menos dois sentidos. Em primeiro lugar, na medida em que se dirigem a muitos destinatários, não permitem exceções. Em segundo lugar, porque excluem privilégios ou discriminações na aplicação. Isso se refere à igualdade da aplicação do Direito (HABERMAS, 1997, p.193-194). Utilizar os princípios para contornar a Constituição ou ignorar dispositivos legais – sem lançar mão da jurisdição constitucional (difusa ou concentrada) – é uma forma de prestigiar tanto a irracionalidade quanto homenagear, tardiamente, o positivismo discricionarista. Não é desse modo, pois, que se escapa do positivismo (STRECK, 2011b, p.615).

A utilização de princípios, da forma como foi feito no voto acima transcrito, não é correta, pois está havendo uma evidente distorção conceitual. Isso porque o conselheiro afirma expressamente que está se valendo de princípios como técnica de correção legislativa, e essa forma de agir acaba enfraquecendo a própria autonomia do Direito. O objetivo primordial do julgador não é o de exercer sua função proferindo uma decisão conforme suas convicções, mas dar às partes e à sociedade a decisão mais justa e fundamentada possível, agindo, como uma das peças que tornam o sistema de distribuição de justiça algo coerente, íntegro e homogêneo. Nessa quadra, parece evidente que uma decisão tomada com base em argumentos subjetivos não estará prestando à sociedade um serviço idôneo.

Este tipo de acórdão enfraquece o próprio Direito enquanto unidade, porquanto deixa de aplicar a lei e entrega para a sociedade uma decisão baseada puramente no aspecto subjetivo do julgador. É importante que fique claro que os princípios não substituem a legislação democrática, o que, aliás, já vem ocorrendo a partir do fenômeno denominado panprincipiologismo. Além disso, os princípios – estabelecidos por uma longa tradição – não podem ficar à mercê da análise *ad hoc* do intérprete. Neste sentido leciona Lenio Streck: “desnecessário, nesta altura, repetir o papel desempenhado por “princípios”, como da benignidade, rotatividade, moderação, redução, íntima convicção, verdade real, confiança no juiz da causa etc.” (STRECK, 2011b, p.566). Veja-se que além de equivocada esta tentativa de elevar tudo ao patamar de princípio, a evidente crise principiológica que emerge no constitucionalismo contemporâneo eleva ainda mais o grau de decisionismo, questão que pode ser facilmente percebida com a análise dos julgados acima.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a presente pesquisa, pode-se concluir que o tema ainda apresenta inúmeras dificuldades que devem ser trabalhadas, tanto pela doutrina como pela jurisprudência, em especial no que diz respeito ao procedimento de produção probatória no âmbito do Processo Administrativo Tributário. Embora o Decreto 70.235/72 possua diversos dispositivos de constitucionalidade duvidosa – a exemplo da verdade material e do livre convencimento motivado –, ele é a norma específica que regula o PAT, não podendo simplesmente ser desconsiderado para que se aplique a Lei 9.784/99 (norma geral que não pode prevalecer em detrimento da norma específica).

No entanto, essa não é a saída que vem apontando a doutrina majoritária e a jurisprudência dominante do CARF, sendo este o motivo central pelo qual a presente pesquisa se revela importantíssima, surgindo assim, uma nova forma de pensar. Não de forma finalística e voltada para o caso concreto, mas sim a partir de lições de Teoria do Processo e sempre com vistas ao resguardo da Constituição Federal.

Não há mais espaço para pretensões de correção do Direito a partir de argumentos morais transvestidos de princípios, nem tampouco se pode deslegitimar uma legislação democrática para que se julgue a partir de convicções pessoais. Diante do texto o jurista não está autorizado a construir sentidos a partir de suas próprias ideias, mas sim deixar que o texto lhe diga algo sem a interferência de suas concepções prévias.

A ideia desta pesquisa, logicamente, não foi a de esgotar o tema, tampouco pretendeu-se defender que o Decreto 70.235/72 reflète de forma idônea os valores insculpidos na Constituição. O que se buscou foi uma nova forma de pensar o PAT, sem que se abra mão da historicidade e dos pilares que alicerçam o Estado Democrático de Direito. Não há mais espaço para que se trabalhe conceitos vetustos como o da verdade material, muito menos que o devido processo legal seja relativizado por princípios criados *ad hoc*, como se ainda se ainda não tivesse havido a superação do esquema sujeito-objeto e a ruptura com o sujeito solipsista. O sujeito não é o senhor dos sentidos, e é mediante o discurso (sujeito-sujeito) e a fundamentação – como condição de possibilidade – que se chegará, de forma racional, a uma decisão adequada constitucionalmente.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1993.
- AMARAL, Guilherme Rizzo. Verdade, justiça e dignidade da legislação: breve ensaio sobre a efetividade do processo, inspirado no pensamento de John Rawls e de Jeremy Waldron. In: KNIJNIK, Danilo (Org.). *Prova judiciária: estudos sobre o novo direito probatório*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- ARISTÓTELES. *Metafísica*. Tradução Leonel Vallandro. Porto Alegre: Globo, 1969, Livro IV, 7, 1011b25.
- BUFFON, Marciano. Interpretação das normas tributárias: a hermenêutica filosófica como alternativa para o rompimento com o paradigma racionalista. *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINÓS: mestrado e doutorado. STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Orgs.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de derecho procesal civil*, v.1. Tradução Niceto Alcalá-Zamora y Castillo e Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Uteha, 1944.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 9-10, jul./dez. 1979.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Glosas ao “Verdade, dúvida e certeza”, de Francesco Carnelutti*. 2015. Disponível em: <<http://emporiododireito.com.br/glosas-ao-verdade-duvida-e-certeza-de-francesco-carnelutti-por-jacinto-nelson-de-miranda-coutinho/>>.

DABUL, Alessandra. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. Curitiba: Juruá, 2004.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3.ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, v.1. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. Tradução Márcia Sá Cavalcante Schuback. 15.ed. Parte 1. Petrópolis: Vozes, 2005.

LOPES JR., Aury. *Direito processual penal e sua conformidade constitucional*. Vol I. 5.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

LÓPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em matéria tributária*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MORELLO, Augusto M. *La prueba: tendencias modernas*. Buenos Aires: Platense, 1991.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MORIN, Edgar. *Ciência com consciência*. Tradução Maria D. Alexandre e Maria Alice Sampaio Dória. 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2005.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de processo penal e execução penal*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. *Do Formalismo no Processo Civil: Proposta de um formalismo-valorativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

REDUCINO, Ana Maria Alves. A constitucionalização do Direito Administrativo. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (Org.). *Estudos em homenagem a*

José Eduardo Monteiro de Barros. São Paulo: MP, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SILVA, Adermir Ramos da. O instituto da preclusão no Processo Administrativo Tributário. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; FERNANDEZ, German Alejandro San Martín (Org.). *Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros*. São Paulo: MP, 2010.

SILVA, Ovídio Baptista da. *Verdade e significado*. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br>>.

STRECK, Lenio Luiz. *A ficção da verdade real e os sintomas da falta de compreensão filosófica da ciência processual*. Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 70, p.207-240, set./dez. 2011a.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4.ed. Porto Alegre: Saraiva, 2011b.

STRECK, Lenio Luiz. *Lições de crítica hermenêutica do direito*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. *Deontologia do Direito: "Direito não pode ser corrigido por valores morais"*. Consultor Jurídico – CONJUR. 02 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-abr-02/valores-morais-nao-podem-nortear-principios-juridicos-lenio-streck>>.

TARUFFO, Michele. *A prova*. Tradução João Gabriel Couto. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

TARUFFO, Michele. *Conocimiento científico y estándares de prueba judicial*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. México. vol. 38, nº.114, set./dez., 2005a. Disponível em: <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3863/4840>>.

TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 2.ed. Traducción Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2005b.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

ZANETI JÚNIOR, Hermes. O problema da verdade no processo civil: modelos de prova e de procedimento probatório. In: MITIDIERO, Daniel; ZANETI JÚNIOR, Hermes. (Orgs.). *Introdução ao estudo do processo civil*: primeiras linhas de um paradigma emergente. Porto Alegre: S.A Fabris, 2004.

Recebido em: 31/08/2017

Aprovado em: 01/12/2017

Como citar este artigo (ABNT):

BUFFON, Marciano; VIEIRA, Gustavo Silveira. O mito da verdade material: análise teórico-epistemológica da legislação relativa ao processo administrativo tributário e sua aplicação pelo CARF. *Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva*, Belo Horizonte, n.33, p.13-27, set./dez. 2017. Disponível em: <<http://blog.newtonpaiva.br/direito/wp-content/uploads/2018/03/DIR33-01.pdf>>. Acesso em: dia mês. ano.