

O TEMPO DA PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Fabiana Del Padre Tomé

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP;

Professora dos Cursos de Pós-graduação “stricto sensu” e “lato sensu” da PUC/SP;

Professora do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET;

Advogada

“A segurança jurídica só permite que o agente fiscal efetue o lançamento se tiver efetivo conhecimento da ocorrência do fato imponible. Também só lhe é dado lavrar o auto de infração tendo real ciência de determinados fatos que, em tese, tipificam ilícitos tributários. E, ao lançar ou lavar o auto de infração, deve observar os procedimentos formais, previstos em lei, para provar que tais fatos ocorreram.” (Roque Antonio Carrazza)

1. Considerações introdutórias: a importância das provas no processo de aplicação do direito tributário

Quando pensamos no fenômeno da percussão jurídico-tributária, vem-nos à mente a figura de um fato que, subsumindo-se à hipótese normativa tributária, implica o surgimento de vínculo obrigacional. É a fenomenologia da incidência. Referida operação, todavia, não se realiza sozinha: é preciso que um ser humano promova a subsunção e a implicação que o preceito da norma geral e abstrata determina. Na qualidade de operações lógicas, subsunção e implicação exigem a presença humana. Daí a visão antropocêntrica, requerendo o homem como elemento intercalar, construindo, a partir de normas gerais e abstratas, outras normas, gerais ou individuais, abstratas ou concretas¹.

Essa movimentação das estruturas do direito em direção à maior proximidade das condutas intersubjetivas exige a certificação da ocorrência do fato conotativamente previsto na hipótese da norma que se pretende aplicar. Mas, para que o

¹ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 11.

relato ingresse no universo do direito, constituindo fato jurídico tributário, é preciso que seja enunciado em linguagem competente, quer dizer, que seja descrito consoante às provas em direito admitidas. Observa-se, aí, importante função da linguagem das provas no sistema do direito tributário. É por meio delas que se compõe o fato jurídico tributário, em todos os seus aspectos (conduta nuclear, tempo e espaço), bem como o sujeito que o praticou e sua medida. O mesmo se pode dizer do ilícito tributário: somente com o emprego da linguagem competente, isto é, por meio de enunciados probatórios, configura-se o descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental, desencadeando a relação jurídica sancionatória. Por essas razões, consideramos a *teoria da prova* um dos pontos centrais do direito, dentre eles, do direito tributário.

Com efeito, para que a aplicação do direito seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito quadramento do fato à previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade dos fatos subsumidos. Observa-se a importância capital que apresenta a *prova* no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância às regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias².

A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária.

Os princípios constitucionais tributários da estrita legalidade e da tipicidade exigem que a obrigação de pagar tributo se instale apenas quando verificada a ocorrência do fato previsto na hipótese da norma geral e abstrata, calculando-se a exação com base na medida monetária desse fato. Tal conclusão decorre da circunstância de que, como bem

² Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no direito tributário, passim*.

identifica Roque Antonio Carrazza³, “o lançamento e o auto de infração também estão sob a égide da *segurança jurídica*, com os seus consectários (estrita legalidade, tipicidade fechada, ampla defesa etc.). Enquanto edita estes atos administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), no lugar dos legais.”

Desse modo, sendo os atos de lançamento tributário e de aplicação de penalidade vinculados e regidos, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem, necessariamente, da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram. A motivação deve ser, portanto, respaldada em provas. Seguindo semelhante linha de raciocínio, conclui Paulo de Barros Carvalho⁴: “Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa”.

A norma individual e concreta que constitui o fato jurídico tributário e a correspondente obrigação deve trazer, no antecedente, o fato tipificado pela norma geral e abstrata, com as respectivas coordenadas temporais e espaciais, indicando, no consequente, o fato da base de cálculo, juntamente da alíquota, especificando o *quantum* devido, bem como os sujeitos integrantes do vínculo obrigacional. E, para que a identificação desses fatos seja efetuada em conformidade com as prescrições do sistema jurídico, deve pautar-se na linguagem das provas. É por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e consequente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa.

Neste texto, queremos chamar a atenção para a produção probatória efetuada no âmbito dos processos administrativos, por ocasião da defesa do contribuinte. O ponto examinado diz respeito, mais especificamente, aos limites temporais para a apresentação de provas pelo contribuinte e a possibilidade (ou não) de serem tais prazos flexibilizados.

³ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 524.

⁴ A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 34, p. 107-108.

2. Breves notas sobre o processo administrativo tributário

Tomamos o processo administrativo contencioso como o sistema de prestação jurisdicional destinado a resolver conflitos emergentes da relação entre o contribuinte e o Fisco, dentro do próprio âmbito da Administração Pública.

Importa esclarecer que o processo administrativo tributário não se instaura com a lavratura do lançamento ou do auto de infração, pois nesse momento ainda não se tem a resistência do contribuinte, caracterizadora do conflito. Pode ocorrer que o particular permaneça inerte ou concorde com a exigência, efetuando seu pagamento, situações em que incorre a formalização de processo.

Por isso, Fábio Fanucchi⁵, discorrendo sobre o tema, assevera que, “Na esfera federal, para a maioria de seus tributos (todos cuja receita se destine aos cofres centrais da União), o litígio administrativo se instaurará, em efetivo, com a contestação do sujeito passivo ao lançamento contra ele efetuado. (...) A impugnação é ato escrito, a exemplo da petição inicial do processo judiciário, e será instruída com todos os documentos em que estiver fundamentada (art. 15 do Decreto nº 70.235/72)”. O processo administrativo tributário tem início tão-somente com a impugnação do sujeito passivo, mediante a qual se requer a manifestação jurisdicional do Estado, exercida atipicamente pelo Poder Executivo.

Efetuada a intimação do contribuinte relativamente à exigência tributária, dispõe ele de prazo (normalmente de trinta dias) para, desejando insurgir-se contra ela, apresentar impugnação. Nessa peça, deve mencionar, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, anexando, desde logo, os documentos em que se basear. Caso pretenda ver realizada alguma diligência, o contribuinte precisa indicá-la e justificar sua necessidade, formulando os quesitos a serem respondidos, bem como o nome, endereço e qualificação profissional do perito, se a diligência requerida consistir em exame pericial.

É no instante da apresentação de impugnação, portanto, que tem início a instrução processual, podendo esta se prolongar até momento posterior à decisão de

⁵ Processo administrativo tributário. *In: Novo processo tributário*, p. 53.

primeira instância. Tendo o contribuinte requerido a execução de diligência e sendo o pedido deferido, ou, na hipótese de, omissis o particular, a autoridade julgadora *a quo* determinar sua realização de ofício, tem-se a dilação probatória além do instante previsto para impugnação, devendo encerrar-se, porém, antes de proferido ato decisório.

Em regra, todos os documentos que fundamentem as alegações do impugnante precisam ser oferecidos com a peça impugnatória, cuja admissão os faz ingressar nos autos. Deixando o contribuinte de fazê-lo, somente estará habilitado a carrear novas provas ao processo se demonstrar (i) a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) que o documento refere-se a fato ou direito superveniente; ou (iii) que a prova tem por finalidade contrapor-se a fatos trazidos aos autos depois de efetivada a impugnação. Em tais situações, autoriza-se a juntada de novos documentos até mesmo em instante posterior ao ato decisório de primeira instância, sendo apreciados pelo órgão julgador de segundo grau caso seja interposto recurso.

O direito de contrapor-se à exigência fiscal e de produzir provas dos seus argumentos é regrado pelo ordenamento, que, não admitindo a instabilidade das relações jurídicas, fixa termos dentro dos quais as atividades não de ser realizadas. O direito à produção probatória implica observância aos limites temporais à sua realização, além, é claro, do atendimento ao requisito de sua obtenção por meio lícito.

3. A controvérsia acerca do momento da produção probatória no processo administrativo tributário

Nos termos da redação atual do art. 16, § 4º, do Decreto n. 70.235/72, que disciplina o processo administrativo tributário federal, “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”. Semelhante redação é observada em diversos outros diplomas que regulamentam o processo administrativo tributário, como é o caso da Lei nº 13.457/2009, do Estado de São

Paulo (art. 19, *caput*), assim como da Lei nº 14.107/2005, do Município de São Paulo (art. 21, I a III).

Tais limitações à atividade probatória do contribuinte têm provocado debates profundos entre a doutrina e, até mesmo, entre os julgadores de primeira e segunda instâncias administrativas, entendendo, alguns, que a limitação temporal à apresentação de provas pelo administrado acarretaria violação ao princípio da estrita legalidade tributária, mitigando, em consequência, o objetivo de alcançar a *verdade material*. Essa não nos parece, entretanto, a conclusão mais apropriada.

Em estudo inovador, Tárek Moysés Moussallem⁶ noticia a irrelevância dessa classificação (verdade material e formal), pois, considerando o caráter auto-suficiente da linguagem, toda a verdade passaria a ser formal, quer dizer, verdade dentro de um sistema linguístico. Seguindo essa linha de raciocínio, porém quebrando as barreiras da tradição terminológica, é lícito afirmar que a verdade jurídica não é material nem formal, mas *verdade lógica*, construída a partir da relação entre as linguagens de um determinado sistema.

A denominada *verdade material* refere-se a enunciados cujos termos corresponderiam aos fenômenos experimentais. Funda-se na aceitação da teoria da *verdade por correspondência*, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem. O mundo da experiência, todavia, não pode ser integralmente descrito. O real é infinito e irrepitível, possuindo, cada objeto, um número ilimitado de determinações. Por isso, o sujeito cognoscente tem sempre percepções parciais do mundo.

A *verdade formal*, por sua vez, diz respeito a enunciados demonstráveis e dotados de coerência lógica, *independentemente de seu conteúdo*⁷. Essa espécie de verdade é própria das proposições nomológicas, existentes na lógica e na matemática. Por cingir sua valoração aos dados de ordem sintática, desprezando o conteúdo (semântica), essa espécie de apreciação de veridicidade é inaplicável às proposições nomoempíricas, sejam elas descritivas ou prescritivas⁸.

⁶ *Fontes do direito tributário*, p. 39-40.

⁷ Gérard Durozoi e André Roussel, *Dicionário de filosofia*, p. 482.

⁸ Sobre *proposições nomológicas e nomoempíricas*, consulte-se Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 133 e ss.

Efetuados esses esclarecimentos, e considerando que no direito (i) o exame do conteúdo é essencial à determinação da verdade ou falsidade de certo enunciado, e que (ii) o mundo das coisas e a linguagem não se tocam, é impróprio falar em verdade formal ou material.

Observamos, nos processos jurídicos, que o advogado do autor fala em nome da verdade; o advogado do réu também argumenta em nome da verdade; o juiz, por sua vez, decide em nome da verdade; a parte vencida recorre em nome da verdade; os julgadores *ad quem* reformam a decisão monocrática em nome da verdade; e assim por diante. Nesse sentido, a verdade apresenta-se como elemento *a priori* da argumentação, pressuposto lógico do discurso comunicativo: ao realizar afirmações, o sujeito o faz com o objetivo de que o fato alegado seja reconhecido como verdadeiro. Por isso, diante das diversas verdades arguidas, o direito estabelece formas que permitem chegar a um final, mediante decisões que fixam qual é a verdade que há de prevalecer no sistema jurídico. Em termos processuais, busca-se a *verdade lógica*, ou, se preferir, a verdade jurídica, formada dentro do sistema do direito.

O ser humano sente necessidade de falar em nome de algo: em nome da justiça, do sistema, da segurança jurídica e, dentre outros, em nome da *verdade*. Costuma-se confundir, porém, o *falar em nome de algo* com a *existência desse algo*, concluindo pela possibilidade de realizar a justiça, a segurança, a verdade... Ocorre que todos esses conceitos, tomados no interior do sistema jurídico, não passam de construções verificadas dentro do próprio ordenamento, acompanhadas pelas limitações inerentes à enunciação linguística. Se assim não fosse, a procura desses ideais não teria fim. Por isso, intervêm as regras do direito, colocando um ponto final no procedimento de *busca da verdade*, limitando-o mediante a imposição de prazos e condições à revisão das decisões proferidas.

Assim é que o direito à prova, assegurado constitucionalmente pela previsão do devido processo legal e da ampla defesa, não se apresenta irrestrito ou infinito. Aliás, inexistente direito com tais características. A própria Constituição estabelece os contornos da liberdade de produção probatória, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícito. A figura do devido processo legal, do qual o direito à prova figura como uma decorrência, é construída com base em prazos, regida por formas específicas, fases e preclusões, constituindo legítima delimitação à enunciação probatória. Falar em direito à prova,

portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regulamentados pela lei⁹. Trata-se, segundo Manoel de Oliveira Franco Sobrinho¹⁰, de consequência da organização jurídica do Estado, das relações entre Administração e administrados, naquilo que respeita à estabilidade geral do ordenamento. Justifica-se, desse modo, a possibilidade de limitação do instante para a apresentação de prova, ainda que se trate de processo administrativo. É o direito regulando o que nele ingressa, exigindo forma e tempo apropriados (autopoiese).

Tanto a autoridade administrativa como o contribuinte estão sujeitos a limitações procedimentais: o lançamento e o ato de aplicação de penalidade devem ser acompanhados por todas as provas documentais correspondentes, assim como a defesa do sujeito passivo também precisa trazer os documentos comprobatórios de seus argumentos, sendo vedado fazê-lo posteriormente. É o que preceituam, por exemplo, os arts. 9º, *caput*, e 15, *caput*, do Decreto n. 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência”.

Semelhante é a prescrição veiculada pelo art. 19, *caput*, da Lei nº 13.457/2009, do Estado de São Paulo, nos termos do qual “as provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente”.

Ainda, no mesmo sentido, vale transcrever o art. 21 da Lei nº 14.107/2005, do Município de São Paulo:

⁹ Cândido Rangel Dinamarco, *Instituições de direito processual civil*, v. 3, p. 48.

¹⁰ *A prova administrativa*, p. 64.

“Art. 21. A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, a menos que:
I – fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior;
II – refira-se a fato ou a direito superveniente;
III – destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Nota-se que, em relação ao contribuinte, a regra é excepcionada quando a prova documental não tenha sido juntada, tempestivamente, em razão de força maior, ou seja necessária em virtude de fatos ou argumentos supervenientes. Nesse caso, a apresentação da prova deve ser acompanhada de justificativa que demonstre a ocorrência de uma das condições excepcionais, estando o deferimento da juntada intempestiva sujeito à apreciação da autoridade julgadora. Acolhido o pedido do contribuinte, as novas provas passarão a integrar os autos, devendo ser avaliadas por ocasião do julgamento. Se preenchidos os requisitos legais, as novas provas são admitidas mesmo se já houver sido proferida decisão de primeira instância, podendo ser examinadas em fase recursal¹¹.

A questão que se coloca, em face de tais delimitações, decorre das circunstâncias em que o contribuinte não tenha apresentado a prova quando de sua impugnação e deseje fazê-lo em momento posterior, porém sem demonstrar a concretização de uma das causas excepcionadoras desse limite temporal. Para propor solução a dúvida dessa natureza, necessário se faz compreender a íntegra do sistema jurídico brasileiro, especialmente no que tange aos princípios que regem a produção probatória no processo administrativo tributário.

4. Princípios que orientam a produção da prova no processo administrativo tributário

O termo *princípio* padece do vício da polissemia, podendo ser empregado em distintas situações, com variados significados. Após detida reflexão semântica sobre

¹¹ Cumpre esclarecer que as limitações temporais para a apresentação de provas pelo contribuinte, sobre que discorremos, dizem respeito apenas aos enunciados protocolares veiculados em documentos já constituídos e em seu poder. A produção probatória, entendida em seu sentido mais abrangente, estende-se ao longo do processo, até o pronunciamento do órgão julgador, desde que observada outra prescrição de ordem temporal, inerente ao instante do seu requerimento.

esse vocábulo, Paulo de Barros Carvalho¹² observa a existência de quatro usos distintos: (i) norma-valor; (ii) norma-limite objetivo; (iii) valor; e (iv) limite objetivo. Optamos pelas duas primeiras alternativas (norma-valor e norma-limite), em razão da homogeneidade sintática do sistema do direito positivo, que é formado única e exclusivamente por normas jurídicas¹³.

Os princípios não existem ao lado das normas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Impossível admitir a coexistência de normas e princípios, como se fossem entidades diferentes convivendo no sistema do direito positivo. Princípios nada mais são que normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. O princípio jurídico é, nos dizeres de Roque Antonio Carrazza¹⁴, “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”

Há normas principiológicas gerais que se irradiam por todo o ordenamento, a exemplo dos princípios da segurança jurídica, certeza do direito, isonomia, legalidade, irretroatividade das leis etc. Outras, voltam-se ao âmbito do direito processual, como o princípio do devido processo legal, do contraditório, do juiz natural, da inafastabilidade da jurisdição, da publicidade, do duplo grau de jurisdição, da motivação, da instrumentalidade das formas, da disponibilidade, do impulso oficial, da identidade física do juiz e da concentração. Alguns deles apresentam importantes desdobramentos relativamente à produção probatória no âmbito administrativo tributário, merecendo referência específica neste trabalho.

¹² *Curso de direito tributário*, p. 104.

¹³ Enquanto alguns princípios são postos em termos vagos e excessivamente genéricos, fazendo-se necessário ingressar no campo da Axiologia e no mundo das subjetividades, outros princípios são enunciados de modo tão preciso que prescindem de maiores discussões, sendo de verificação pronta e imediata, por meio da linguagem das provas admitidas em direito. No primeiro caso, temos princípio como *norma-valor*; no segundo, como *norma-limite objetivo*.

¹⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 47.

4.1. Os efeitos da estipulação de “princípio dispositivo” ou de “princípio inquisitório ou da oficialidade” no processo tributário: o impulso oficial no controle de legalidade desempenhado pela Administração Pública

O princípio *dispositivo* ou da *disponibilidade* implica a possibilidade de as partes disporem das faculdades jurídico-processuais que lhes são cometidas, deixando de postular ou tomar providências com vistas a fazer prevalecer o direito material que lhes assista. Tal preceito pode ser examinado de duas perspectivas: (i) do *princípio da demanda* e (ii) do *princípio dispositivo em sentido estrito*.

O primeiro implica a vinculação do julgador aos pedidos das partes. Paulo Cesar Conrado¹⁵, ao comentar o princípio da disponibilidade, assevera que o aplicador do direito “não pode presumir a existência de desvalores. Sem prévia articulação, em linguagem competente (no caso do processo, a linguagem da petição inicial), da situação conflituosa, descabe ao Estado-juiz supô-lo”. Disso decorre a vedação de prestação de tutela jurisdicional fora dos limites estabelecidos pela lide exposta na inicial.

Já o princípio dispositivo em sentido estrito diz respeito ao modo por que se presta a tutela jurisdicional, ou seja, ao seu trâmite procedimental. Decorre, também, da possibilidade que as partes têm de, a partir da sua própria vontade, limitar o conhecimento do aplicador do direito. A esse preceito contrapõe-se o princípio inquisitório, em que o julgador pode conduzir o processo, tomando quaisquer providências necessárias ao conhecimento dos fatos. Enquanto nos processos regidos pelo princípio inquisitório o julgador pode determinar a produção probatória que entender apropriada, independentemente de qualquer manifestação das partes, nos processos em que vige o princípio dispositivo, como o processual civil brasileiro, compete às partes produzir provas, sendo autorizado que o juiz o faça apenas na hipótese de a prova produzida gerar perplexidade em seu intelecto. Tal autorização é desdobramento do princípio do *impulso oficial*, nos termos do qual o Estado-juiz deve conduzir o regular andamento dos processos. Como anota Arruda Alvim¹⁶, “em face do que dispõe o art. 130 do CPC, a única limitação à atividade do juiz com relação à atividade instrutória é a de que a ele não é dado ir *além* do tema probatório, ou seja, da lide ou do *objeto litigioso*, nem infringir o princípio do ônus

¹⁵ *Introdução à teoria geral do processo civil*, p. 80.

¹⁶ *Manual de direito processual civil*, v. 2, p. 412.

(subjetivo) da prova”. Essa atividade do julgador, no regime dispositivo, é subsidiária à das partes, não servindo para suprir omissões do sujeito inerte.

Por fim, convém esclarecer que, tanto nos processos regidos pelo princípio dispositivo como naqueles em que impera o princípio inquisitório, o direito positivo brasileiro exige apreciação das provas segundo o critério da persuasão racional, em que o julgador limita-se a decidir com base no que foi alegado e provado. A distinção entre ambas as espécies processuais diz respeito à iniciativa dos sujeitos do processo em relação à realização de provas, sem que isso interfira, porém, na forma de sua apreciação.

Feitas essas considerações, vale lembrar que a Administração Pública é regida, dentre outros, pelo princípio da legalidade, sendo-lhe terminantemente vedado ultrapassar os limites da competência a ela atribuída. Para assegurar a observância aos preceitos legais vigentes, o direito positivo brasileiro veicula a possibilidade de controle dos atos administrativos, exercido por órgão interno ou externo. No primeiro caso, identificamos a fiscalização da própria Administração sobre seus atos e agentes, denominado controle administrativo; no segundo, relacionamos a inspeção do Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo (controle legislativo ou parlamentar) e a correção dos atos ilegais pelo Judiciário (controle judiciário ou judicial).

Interessa, para os fins almejados no presente trabalho, o estudo do controle interno, também chamado *autocontrole*. Este, segundo definição empreendida por Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹⁷, “é o poder de fiscalização e controle que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação”, encontrando fundamento nos princípios erigidos na Constituição Federal, incluindo seu art. 37, *caput*, que prescreve observância aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Seria um sem-sentido jurídico obrigar a Administração ao cumprimento da lei, porém negar-lhe a autorização para revisar seus próprios atos, anulando-os ou confirmando-os, e, desse modo, assegurando o respeito aos princípios *magnum*. Esse poder para reexaminar seus atos é reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, que, acerca do tema, editou a Súmula 473: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de

¹⁷ *Direito administrativo*, p. 480.

vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”. Se atinarmos à lição de Seabra Fagundes¹⁸, mediante a qual administrar é aplicar a lei de ofício, poderemos reconhecer nessa atividade, de rigoroso e sistemático controle da legalidade dos atos administrativos, um signo expressivo da função administrativa, exercitada na plenitude de seu conteúdo existencial.

Na esfera tributária, o controle de legalidade pode operar-se na forma de um processo administrativo, instalado a partir da formalização da resistência do contribuinte à exigência fiscal. Caracteriza-se pela conjugação de atos, organizados harmonicamente, para a obtenção de resultado que se substancia em ato expressivo e final da vontade do Estado, enquanto Poder Público, no desempenho de suas funções. Seu objetivo último é a precisa, exata e fiel aplicação da lei tributária na solução da lide.

Pairando dúvida sobre o teor de juridicidade do lançamento tributário ou da aplicação de penalidade, é assegurado ao sujeito passivo o direito de impugnar o ato, suscitando seu controle. Tal atitude desencadeia uma série de outros atos, propiciando o ensejo para a decisão de primeira instância, que nada mais é que a manifestação acerca da validade do ato praticado, emanada por um órgão superior à autoridade que realizou a imposição tributária.

Diante do exposto, fica fácil compreender as razões pelas quais o princípio da disponibilidade não tem lugar no contencioso administrativo tributário. Os processos administrativos são orientados pelo princípio inquisitório ou da oficialidade, de modo que, uma vez instalados, passam, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁹, a ser “encargo da própria Administração; vale dizer, cabe a ela, e não a um terceiro, a impulsão de ofício, ou seja, o empenho na *condução e desdobramento da sequência de atos* que o compõem a produção do ato final, conclusivo”. Logo, ainda que o contribuinte, por inércia, deixe de requisitar produção probatória, incumbe ao julgador determinar sua realização, caso a entenda necessária ao exame do caso concreto.

¹⁸ *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, passim.*

¹⁹ *Curso de direito administrativo*, p. 463.

5. Os sujeitos da prova no processo administrativo tributário

Partindo das noções gerais acima traçadas, em que às partes compete afirmar os fatos que pretendem ver reconhecidos, produzindo as provas necessárias para tanto, e ao julgador incumbe agir imparcialmente, examinando e valorando os elementos probatórios constituídos pelas partes, para com base neles dirimir o conflito instalado, é preciso, agora, evidenciar algumas distinções observadas na disciplina jurídica do processo administrativo tributário.

O regime jurídico aplicável é diverso daquele verificado no âmbito processual civil. Os processos administrativos são orientados pelo princípio inquisitório ou da oficialidade, de modo que, conquanto o estímulo primeiro, necessário para instaurar o contencioso, caiba ao contribuinte²⁰, o desenvolvimento processual não depende unicamente dos atos deste.

Em decorrência dos princípios constitucionais tributários, como os da legalidade e da tipicidade, bem como da autorização para que a Administração realize, ela própria, o controle de legalidade de seus atos, a produção probatória pode ser efetuada por iniciativa da autoridade julgadora. É o que dispõe, expressamente, o art. 18, *caput*, do Decreto n. 70.235/72: “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias (...)”.

No mesmo sentido, o art. 25, § 1º, da Lei nº 13.457/2009, do Estado de São Paulo, atribui ao órgão de julgamento competência para promover “diligências necessárias à instrução do processo”:

“Art. 25. Os órgãos de julgamento determinarão a realização de diligências necessárias à instrução do processo.

§ 1º. Encontrando-se o processo em fase de julgamento, somente por decisão do órgão julgador poderá ser determinada diligência para esclarecimento de matéria de fato. (...)”

²⁰ Isso não exclui a possibilidade de os atos de lançamento tributário e de aplicação de penalidade serem revistos de ofício. Nesse caso, todavia, não se fala em processo nem se verifica contenciosidade.

Também na esfera municipal são identificados comandos de conteúdo semelhante, a exemplo do que se verifica na Lei nº 14.107/2005, do Município de São Paulo:

“Art. 25. Os órgãos julgadores determinarão, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências que entenderem necessárias, fixando prazo para tal, indeferindo as que considerarem prescindíveis, impraticáveis ou protelatórias.”

“Art. 46. O relator, sempre que julgar conveniente, poderá solicitar, dos órgãos da Administração Municipal e dos contribuintes, as providências, diligências e informações necessárias ao esclarecimento da questão, na forma estabelecida no Regimento Interno.”

Isso não significa, contudo, a juridicização da busca pela *verdade material* em contraposição a uma *verdade formal* realizada nos processos judiciais. Anota Francesco Carnelutti que, “quando em determinado regulamento jurídico todos os processos conhecidos para a exposição do fato estão juridicamente regulamentados de tal modo que seu resultado não possa ser considerado mais que determinação formal do fato, semelhante sistematização e nomenclatura carecem de base”. Semelhante é o posicionamento de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho²¹, asseverando que tanto nos processos judiciais como nos administrativos o que se pretende obter é a verdade processual: “Todo problema deve ser equacionado dentro do escopo da proposição admitida, servindo a prova para convencimento em torno da certeza precisamente formulada, de modo que a Administração possa, no processo, reconhecer a verdade material, dando ao problema a solução adequada. No processo administrativo, quando a controvérsia se faz flagrante, não é nada fácil distinguir, através do instrumento escrito, a verdade-prova *formal* da verdade-prova *material*. A verdade probatória sempre que *formal*, em face do pressuposto da certeza, confunde-se com a verdade probatória *material*, ambas movendo-se num mesmo plano de formação do convencimento”.

Sem dúvida, existe diferença entre o processo judicial e o administrativo tributário. Mas tal distinção é consequência das peculiaridades da regulamentação de cada qual, e não da espécie de verdade pretendida. Tanto na esfera judicial como na

²¹ A prova administrativa, p. 64.

administrativa, o que se alcança é a verdade juridicamente construída, que denominamos verdade lógica. O que se diferencia no procedimento de ambos é o regime jurídico, os princípios que os orientam: o princípio dispositivo no primeiro; o inquisitivo no segundo.

6. Conclusões: a construção da verdade no âmbito do processo administrativo tributário e a participação da autoridade julgadora

A doutrina costuma distinguir *verdade material* e *verdade formal*, definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas suscetível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real.

Com base em tais argumentos, é comum identificar o processo administrativo tributário com a busca da verdade material, e o processo judicial tributário com a realização da verdade formal. Nesse sentido, afirma Aurélio Pitangas Seixas Filho²² que, não obstante os procedimentos litigiosos sejam regidos pelo princípio da verdade formal, aos procedimentos administrativos aplicar-se-ia a verdade material, que ampara o direito à ampla defesa e supera o direito ao contraditório. Adotando semelhante raciocínio, Alberto Xavier²³, Paulo Celso B. Bonilha²⁴ e James Marins²⁵, dentre outros, consideram a busca pela verdade material um princípio de observância indeclinável da administração tributária, em oposição ao princípio da verdade formal que preside o processo civil e prioriza a formalidade processual probatória.

Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção defesa, prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou

²² Invalidez de lançamento tributário por cerceamento do direito de defesa – ausência de motivação. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 26, p. 92.

²³ *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 124 e ss.

²⁴ *Da prova no processo administrativo tributário*, p. 76.

²⁵ *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, p. 177-179.

argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

A verdade que se busca no curso de processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a *verdade jurídica*. Havendo construção de linguagem própria, na forma como o direito preceitua, o fato dar-se-á por juridicamente verificado e, portanto, verdadeiro.

A verdade buscada no processo administrativo tributário não se distingue, ontologicamente, daquela pretendida no processo judicial. Esses trâmites diferenciam-se em razão de sua forma regulatória. Assim é que ao processo judicial aplica-se o princípio dispositivo, ao passo que o princípio inquisitivo ou da oficialidade regem as ações no processo administrativo tributário.

Por isso, considerados, de um lado, os limites temporais à apresentação de defesa e instrução probatória, e, de outro, o princípio inquisitivo que rege o processo administrativo, pode a Administração, exercendo sua função de autocontrole, apreciar defesa intempestiva e anular, de ofício, seu ato. Não há obrigatoriedade de apreciação de prova apresentada fora do prazo, mas, existindo dúvida quanto à legalidade do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade, nada obsta que a Administração efetue valoração do novo documento trazido pelo contribuinte, e considerando-o relevante para o deslinde da questão, admita-o nos autos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVIM, Arruda. *Manual de direito processual civil*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, v. 2.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997.

- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. *Curso de direito tributário*, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 34, p. 104-116, 1998.
- CONRADO, Paulo César. *Introdução à teoria geral do processo civil*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, v. 3.
- DUROZOI, Gérard; ROUSSEL, André. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Marina Appenzeller. Campinas: Papirus, 1993.
- FANUCHI, Fábio. Processo administrativo tributário. In: *Novo processo tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *A prova administrativa*. São Paulo: Saraiva, 1973.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- SEABRA FAGUNDES, Miguel. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. Rio de Janeiro: Forense, 1967.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitangas. Invalidade de lançamento tributário por cerceamento do direito de defesa – ausência de motivação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 26.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *A prova no direito tributário*, 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2011.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.