

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CAMILA MONTEIRO PULLIN MILAN

A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CURITIBA

2008

CAMILA MONTEIRO PULLIN MILAN

A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-graduação em Direito, Área de Concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

**CURITIBA
2008**

TERMO DE APROVAÇÃO

CAMILA MONTEIRO PULLIN MILAN

A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito no Curso de Pós-graduação em Direito, Área de Concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Professor Doutor José Roberto Vieira (orientador)

Professor Doutor Egon Bockmann Moreira

Professor Doutor Eduardo Domingos Bottallo

Curitiba, 2 de dezembro de 2008.

DEDICO ESTE TRABALHO, COM AMOR, A JOÃO
RICARDO, ORESTES, THERESINHA E MARIA
LUISA.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pois, somente através da Sua medida, e não da minha, foi possível alcançar esta linha de chegada.

A João Ricardo, meu companheiro amado, pelo amor, pela dedicação, pela paciência, pela compreensão e pelo companheirismo, demonstrados durante todo o tempo do desenvolvimento deste estudo.

Aos meus queridos pais, que, por toda a vida, foram os meus mais entusiasmados incentivadores, nunca me deixando desistir em face das dificuldades, sempre presentes nos momentos de derrotas e conquistas, sofrendo e sorrindo ao meu lado.

Ao meu orientador, Professor José Roberto Vieira, verdadeiro guia e mestre, pela inestimável ajuda e pronta disponibilidade, durante toda a longa e difícil estrada percorrida, até a conclusão deste curso de mestrado.

Aos meus amigos do curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, Karina Pawlowsky, Ricardo Alexandre da Silva, Rita de Cássia Resquetti Tarifa Spolador e Andréa Alves de Sá: a companhia de vocês tornou esse árduo caminho mais suave e mais doce.

Aos meus queridos irmão, cunhados, sogros e amigos da vida toda: muito obrigada por acreditarem mais em mim do que eu em mim mesma.

“É sobre o caminho do coração o ensinamento capital, não de um literato erudito e convencional, mas de um índio “ignorante”, Don Juan: *‘Qualquer caminho é apenas um caminho e não constitui insulto algum – para si mesmo ou para os outros – abandoná-lo quando assim ordena o seu coração (...) Olhe cada caminho com cuidado e atenção. Tente-o tantas vezes quantas julgar necessárias... Então faça a si mesmo e apenas a si mesmo uma pergunta: possui esse caminho um coração? Em caso afirmativo, o caminho é bom. Caso contrário, esse caminho não possui importância alguma.’* (Carlos Castaneda, *The Teachings of Don Juan*)”

(JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. **Ciência Feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos.** Recife: Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994, p. 45).

RESUMO

O processo administrativo é o principal instrumento para a produção de atos administrativos. É um canal democrático de comunicação entre Administração Pública e particulares. O regime jurídico do processo administrativo tributário é delimitado pela Constituição Federal, pela Lei n. 9.784/99, pelo Decreto n. 70.235/72 e por dispositivos do Código Tributário Nacional. O procedimento de lançamento e o processo administrativo tributário contencioso formam o processo administrativo tributário, em sentido amplo. Os princípios que regem a atividade processual administrativo-tributária são: o do Estado Democrático de Direito, da legalidade, da oficialidade, inquisitivo, da verdade material, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. A atividade tributária desenvolvida pela Administração Pública deve fundamentar-se na linguagem das provas para que sejam válidos os atos administrativos de aplicação do direito. As provas, que fundamentam o lançamento tributário, têm a função de relatar a ocorrência da incidência das normas jurídicas, relatando a ocorrência dos fatos jurídicos tributários e, pois, da obrigação tributária. O processo administrativo tributário contencioso inicia-se com a impugnação ao lançamento. A busca da verdade processual é um valor que deve ser prestigiado, pois a determinação, verdadeira, dos fatos alegados em um processo é condição necessária para uma decisão justa. A verdade é o vetor indicativo da atividade probatória. As provas têm a função de determinar a verdade dos fatos e convencer o aplicador do direito. No processo administrativo tributário, o princípio inquisitivo, ao lado da verdade material, informa a atividade probatória, que deve se basear no princípio da liberdade de provas e do livre convencimento motivado. O princípio inquisitivo reflete a possibilidade de participação ativa do julgador na iniciativa probatória. O princípio da verdade material expressa-se na exigência ampla atividade probatória, visando obter a melhor verdade processual possível. Todos os meios de prova são admitidos no processo administrativo tributário. O uso de presunções, no processo administrativo tributário, é admitido, subsidiariamente, quando não existirem, ou não forem suficientes, as provas diretas, e desde que comportem prova em contrário. A Fazenda Pública tem o dever de provar os fatos que fundamentam o lançamento, sob pena de invalidade do ato administrativo. O sujeito passivo atua, no processo administrativo tributário contencioso, em posição equiparada ao do réu no processo civil, tendo o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito alegado pelo fisco. A presunção de legitimidade dos atos administrativos não tem o condão de inverter o ônus da prova da Fazenda para o sujeito passivo.

Palavras-chave: Processo administrativo tributário. Estado Democrático de Direito. Legalidade tributária. Verdade material. Contraditório. Ampla defesa. Lançamento. Impugnação. Provas. Verdade processual. Livre convencimento motivado.

RIASSUNTO

Il processo amministrativo è strumento per la produzione degli atti amministrativi. È un canale democratico di comunicazione fra la Pubblica Amministrazione e i privati. Il regime giuridico del processo amministrativo tributario è delimitato dalla Costituzione Federale, dalla Legge n. 9.784/99, dal Decreto n. 70.235/72 e dai dispositivi del Codice Tributario Nazionale. Il procedimento di accertamento e il processo amministrativo tributario contenzioso formano il processo amministrativo tributario, in senso lato. I principi che reggono l'attività processuale amministrativo-tributaria sono: lo Stato Democratico di Diritto, la legalità, l'ufficialità, inquisitivo, la verità materiale, il giusto processo legale, il contraddittorio e l'ampia difesa. L'attività tributaria operata dalla Pubblica Amministrazione deve fondarsi sul linguaggio delle prove perché siano validi gli atti amministrativi di applicazione del diritto. Le prove, che fondano l'accertamento tributario, hanno la funzione di presentare l'avvenire dell'incidenza delle norme giuridiche. Il processo amministrativo tributario contenzioso si inizia con l'impugnazione dell'accertamento. La ricerca della verità processuale è un valore che deve essere avvalorato, come condizione necessaria per una giusta decisione, e è il vettore indicativo dell'attività probatoria. Le prove hanno la funzione di determinare la verità dei fatti e convincere l'operatore del diritto. Nel processo amministrativo tributario, i principi inquisitivi e della verità materiale informano l'attività probatoria. Il principio inquisitivo riflette la possibilità di partecipazione attiva del giudicante all'iniziativa probatoria. Il principio della verità materiale si esprime nell'esigenza di ampia attività probatoria, cercando di ottenere la più fidedigna verità processuale possibile. Tutti i mezzi di prova vengono ammessi nel processo amministrativo tributario. L'uso di presunzioni, nel processo amministrativo tributario, è ammesso, sussidiariamente, quando non vi sono, o non sono sufficienti, le prove dirette, e purché permettano prova in contraddittorio. L'Ufficio Finanziario ha il dovere di provare i fatti che fondano l'accertamento, a pena di invalidità dell'atto amministrativo. La presunzione di legittimità degli atti amministrativi non inverte l'onere della prova dei fatti giuridici tributari al soggetto passivo.

Parole-chiavi: Processo amministrativo tributario. Stato Democratico di Diritto. Legalità tributaria. Verità materiale. Contraddittorio. Ampia difesa. Accertamento. Impugnazione. Prove. Verità processuale. Libero convincimento motivato.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	01
 PRIMEIRA PARTE – O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A ATUAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA	
CAPÍTULO 1 – O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	05
1.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO LATO SENSU.....	05
1.1.1. A PROCEDIMENTALIZAÇÃO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA.....	05
1.1.2. DEFINIÇÃO GERAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO – CAMINHO PREDETERMINADO PARA REALIZAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO.....	06
1.1.3. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO UM CANAL DE RELACIONAMENTO ENTRE ESTADO E CIDADÃOS – A RELAÇÃO JURÍDICA PROCESSUAL- ADMINISTRATIVA.....	08
1.1.4. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO INSTRUMENTO DE GARANTIA DOS ADMINISTRADOS E COMO MEIO DE REALIZAÇÃO DA DEMOCRACIA.....	10
1.1.5. O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O DIREITO POSITIVO.....	12
1.1.5.1. O regime constitucional.....	12
1.1.5.2. O regime jurídico-legal do processo administrativo.....	13
1.1.5.3. A incidência da Lei n. 9.784/99 aos processos administrativos especiais e do âmbito das Administrações Públicas Estaduais, Distrital e Municipais.....	14
1.2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	16
1.2.1. O CONTEÚDO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	16
1.2.2. PROCESSO OU PROCEDIMENTO?.....	18
1.2.2.1. Introdução.....	18
1.2.2.2. “Procedimento administrativo”.....	18
1.2.2.3. Conceito de “processo” segundo Cândido Rangel Dinamarco.....	20
1.2.2.4. “Processo administrativo”.....	22
1.2.2.5. “Processo administrativo” em sentido amplo.....	24
1.2.2.6. Processo administrativo tributário.....	26
1.2.2.7. Procedimento administrativo tributário.....	29
1.2.2.8. O conceito de processo administrativo tributário para os fins deste estudo.....	30
1.2.3. O REGIME JURÍDICO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	32
1.3. PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	33
1.3.1. INTRODUÇÃO.....	33
1.3.2. O ESTADO DE DIREITO E O ESTADO CONSTITUCIONAL.....	33
1.3.2.1. Notas introdutórias.....	33
1.3.2.2. O Estado Constitucional.....	34
1.3.2.3. Constitucionalismo e Democracia Deliberativa.....	35
1.3.3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E PRINCÍPIOS CONEXOS, NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	37
1.3.3.1. O princípio da legalidade.....	37
1.3.3.2. O princípio da imparcialidade do aplicador do direito.....	41

1.3.3.3.	Princípio da oficialidade.....	44
1.3.3.4.	Princípio inquisitivo.....	44
1.3.3.5.	Princípio da verdade material.....	45
1.3.4.	Os PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.....	48
1.3.4.1.	Introdução.....	48
1.3.4.2.	Princípio do devido processo legal.....	49
1.3.4.3.	Os princípios do contraditório e da ampla defesa.....	52
CAPÍTULO 2 – A ATUAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA.....		55
2.1.	A NORMA JURÍDICA.....	55
2.1.1.	INTRODUÇÃO – A NORMA JURÍDICA EM SEU ASPECTO DINÂMICO.....	55
2.1.2.	A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO ESTRITO.....	57
2.1.2.1	Os conteúdos sintático e semântico da norma jurídica tributária.....	57
2.1.1.2.	A Hipótese Tributária.....	62
2.1.2.3.	O Conseqüente Normativo.....	64
2.1.3.	A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA.....	65
2.1.4.	APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	74
2.1.4.1.	Aplicação e criação do Direito.....	74
2.1.4.2.	Aplicação e observância do Direito.....	76
2.1.4.3.	Atos administrativos primários e secundários.....	79
2.1.4.4.	A relevância das provas no processo de aplicação e criação do direito – o fato jurídico tributário.....	81
2.1.4.5.	Ainda sobre a relevância das provas no processo de aplicação e criação do Direito – A relação jurídica tributária individualizada.....	83
2.2.	O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	86
2.2.1.	INTRODUÇÃO.....	86
2.2.2.	LANÇAMENTO - ATO OU PROCEDIMENTO?.....	87
2.2.3.	EFICÁCIA DO LANÇAMENTO – DECLARATÓRIA OU CONSTITUTIVA?.....	91
2.2.4.	FASES DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO.....	92
2.2.5.	MODALIDADES DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE ACORDO COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	93
2.2.6.	LANÇAMENTO E AUTO DE INFRAÇÃO.....	98
2.2.7.	NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.....	99
2.2.8.	A MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO MEDIANTE IMPUGNAÇÃO.....	100
2.3.	A IMPUGNAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – O INÍCIO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO.....	101
2.3.1.	CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	101
2.3.2.	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA.....	102
2.3.3.	AS FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	104
2.3.3.1.	Introdução.....	104
2.3.3.2.	Fase de instauração.....	104
2.3.3.3.	Fase de preparação e instrução.....	105
2.3.3.4.	Fase de julgamento.....	106
2.3.3.5.	Fase recursal.....	107

SEGUNDA PARTE – A TEORIA DA PROVA APLICADA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO 3 – TEORIA GERAL DA PROVA.....	109
3.1. A PROVA E A VERDADE.....	109
3.1.1. INTRODUÇÃO	109
3.1.2. TEORIAS DE NEGAÇÃO DA VERDADE.....	112
3.1.2.1. A impossibilidade teórica.....	112
3.1.2.2. A impossibilidade ideológica.....	113
3.1.2.3. A impossibilidade prática.....	114
3.1.2.4. Críticas às teorias negativistas da verdade.....	115
3.1.3. A IRRELEVÂNCIA DA VERDADE NO PROCESSO.....	116
3.1.3.1. A interpretação retórica do processo.....	116
3.1.3.2. Aplicação de métodos e modelos semióticos ao problema jurídico.....	117
3.1.3.3. Críticas aos modelos retóricos e semióticos de interpretação do direito.....	119
3.1.4. TEORIAS ACERCA DA POSSIBILIDADE DA VERDADE.....	120
3.1.4.1. A possibilidade teórica.....	120
3.1.4.2. A oportunidade ideológica.....	122
3.1.4.3. A possibilidade prática.....	123
3.1.5. A NOSSA IDÉIA DE VERDADE	125
3.1.5.1. A verdade processual é relativa.....	125
3.1.5.2. O valor da verdade no processo.....	126
3.1.5.3. A verdade como valor-limite.....	128
3.1.5.4. A concepção semântica da verdade de Alfred Tarski.....	130
3.1.5.5. Os planos da linguagem: A teoria semântica da verdade e as teorias sintática e pragmática da verdade - significado e critérios da verdade.....	133
3.1.5.6. A verdade processual fática e a verdade processual jurídica.....	134
3.1.5.7. Limites da verdade processual.....	135
3.1.5.7.1. <i>A verdade processual não pode ser afirmada por proposições diretas.....</i>	<i>136</i>
3.1.5.7.2. <i>A verdade processual jurídica é resultado da subsunção.....</i>	<i>136</i>
3.1.5.7.3. <i>A subjetividade inerente à atividade investigadora e julgadora.....</i>	<i>137</i>
3.1.5.7.4. <i>Os métodos legais de comprovação dos fatos no processo.....</i>	<i>137</i>
3.1.5.8. Verdade, probabilidade e certeza.....	138
3.2. A PROVA JURÍDICA.....	142
3.2.1. CONCEITO E OBJETO.....	142
3.2.2. FUNÇÃO DA PROVA JURÍDICA.....	146
3.2.3. FONTES E MEIOS DE PROVA.....	149
3.2.4. CLASSIFICAÇÃO DOS MEIOS DE PROVA.....	152
3.2.5. O DIREITO À PROVA.....	155
3.2.6. A RELEVÂNCIA DAS PROVAS.....	158
3.2.7. ADMISSIBILIDADE DOS MEIOS DE PROVA	160
CAPÍTULO 4 – A PROVA NO LANÇAMENTO E NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	164
4.1. A PRODUÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	164
4.1.1. O PRINCÍPIO INQUISITIVO E O PRINCÍPIO DISPOSITIVO.....	164
4.1.2. OS PODERES INSTRUTÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO NA REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO E NO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO.....	170

4.1.3.	O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	174
4.1.3.1.	A verdade material.....	174
4.1.3.2.	Implicações práticas da verdade material no processo administrativo tributário.....	177
4.1.4.	O MOMENTO ADEQUADO DE PRODUÇÃO DAS PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO.....	183
4.2.	ESPÉCIES DE MEIOS DE PROVA.....	190
4.2.1.	INTRODUÇÃO.....	190
4.2.2.	DEPOIMENTO PESSOAL.....	191
4.2.2.1.	Generalidades.....	191
4.2.2.2.	O depoimento pessoal no processo administrativo tributário.....	192
4.2.3.	CONFISSÃO.....	193
4.2.3.1.	Aspectos gerais.....	193
4.2.3.2.	A confissão em matéria tributária.....	197
4.2.3.3.	“Confissão presumida” ou revelia no processo administrativo tributário.....	198
4.2.4.	PROVA DOCUMENTAL.....	200
4.2.4.1.	Questões gerais.....	200
4.2.4.2.	A exibição de documento ou coisa.....	203
4.2.4.3.	A prova documental no processo administrativo tributário.....	204
4.2.4.4.	O documento eletrônico no processo administrativo tributário.....	205
4.2.5.	PROVA TESTEMUNHAL.....	207
4.2.5.1.	Conceito de testemunha e eficácia probatória.....	207
4.2.5.2.	A prova testemunhal no processo administrativo tributário.....	208
4.2.6.	PROVA PERICIAL.....	209
4.2.6.1.	A prova pericial.....	209
4.2.6.2.	A perícia no processo administrativo tributário.....	212
4.2.6.3.	O requerimento da prova pericial no processo administrativo tributário.....	214
4.2.7.	INSPEÇÃO OCULAR.....	214
4.2.7.1.	Introdução.....	214
4.2.7.2.	A inspeção no processo administrativo tributário.....	216
4.2.8.	PROVA EMPRESTADA.....	218
4.2.8.1.	A prova emprestada no processo civil.....	218
4.2.8.2.	A prova emprestada no processo administrativo tributário.....	220
4.2.9.	A PROIBIÇÃO DE PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS.....	222
4.2.9.1.	Observações gerais.....	222
4.2.9.2.	Provas obtidas por meios ilícitos e o processo administrativo tributário.....	224
4.2.10.	PRESUNÇÕES E INDÍCIOS.....	226
4.2.10.1.	Presunções jurídicas.....	226
4.2.10.2.	Prova indiciária.....	231
4.2.10.3.	Presunções simples ou <i>hominis</i>	232
4.2.10.4.	Presunções legais.....	235
4.2.10.5.	Utilização das presunções no Direito Tributário.....	237
4.3.	ÔNUS DA PROVA.....	243
4.3.1.	DEFINIÇÃO E FUNÇÃO DE ÔNUS DA PROVA.....	243
4.3.2.	ÔNUS DA PROVA SUBJETIVO E ÔNUS DA PROVA OBJETIVO.....	245
4.3.3.	O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	246
4.3.4.	A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS E O ÔNUS DA PROVA.....	252

CONCLUSÕES FINAIS.....	257
REFERÊNCIAS.....	286

INTRODUÇÃO

A Administração Pública tem a prerrogativa de invadir a esfera patrimonial dos particulares para obter recursos financeiros a fim de realizar as finalidades públicas, preestabelecidas em lei, sempre que ocorridas as manifestações de capacidade contributiva dos particulares, autorizadas da tributação, nos exatos termos da distribuição de competências constitucionais e da legislação tributária delas decorrente. Trata-se de um dever fundamental da Administração Pública, no exercício de uma função pública, cuja finalidade é prover o interesse público primário. A atividade de arrecadar os tributos é, além de um direito público indisponível, um dever insuprimível da Administração Pública, sob pena de responsabilidade funcional dos seus agentes.

Por outro lado, tão fundamental quanto o direito aos tributos, para a satisfação do interesse público, é o direito do contribuinte de ser tributado na exata medida das suas manifestações de capacidade contributiva, previamente estabelecidas nas normas tributárias que fixam as regras-matrizes dos tributos.

A atividade tributária, assim como toda a atividade administrativa, deve poder ser controlada, interna e externamente, pelos mecanismos que o ordenamento jurídico dispõe. O controle da atividade tributária é garantia que visa realizar a segurança jurídica e a justiça. A transparência no relacionamento entre Estado e cidadãos é exigência decorrente do Estado Democrático de Direito.

Os atos administrativos, independentemente do seu conteúdo, devem apresentar um motivo e uma motivação. O motivo é a circunstância de fato e o fundamento de direito que impõem ou autorizam a realização do ato. A motivação é a expressão, em linguagem, do motivo do ato. Com efeito, para que o ato administrativo seja legítimo, o conteúdo expresso na sua motivação deve corresponder ao motivo – a situação do mundo real – que levou à expedição do ato. Caso contrário, o ato administrativo deve ser declarado inválido e retirado do sistema jurídico.

O ato administrativo de lançamento é uma espécie de ato administrativo, que nasce após a realização de um procedimento, previamente estabelecido pelo ordenamento jurídico, através do qual se apura a ocorrência de um fato jurídico, geralmente revelador de capacidade contributiva de um sujeito passivo, correspondente a uma hipótese constante de uma regra-matriz de incidência tributária. A verificação da ocorrência do fato jurídico tributário permite a emissão de uma norma individual e concreta – verdadeiro ato de aplicação

e criação do direito – em que se relata a existência de uma obrigação tributária, que, devidamente calculada, passa a se tornar exigível, pelo sujeito ativo, em desfavor do sujeito passivo.

A aplicação das normas tributárias, com a emissão de uma norma individual e concreta que relate a incidência tributária, só pode ser validamente realizada se fundamentada em provas da sua ocorrência.

Este trabalho visa apresentar o modo como ocorre a dinâmica da incidência das normas jurídicas e os atos de sua aplicação, à luz da teoria geral das provas, tendo como vetor dirigente de tal atividade a busca pela verdade, no processo.

A determinação da verdade, em qualquer processo humano de conhecimento, é um dos problemas mais discutidos pela filosofia e pela epistemologia. A busca pela verdade, no processo, é apenas uma das faces desse problema, e sua discussão não pode ficar adstrita apenas à ciência jurídica e aos instrumentos dispostos pelo ordenamento jurídico.

A formulação do princípio da verdade material, incidente no processo administrativo tributário, passa pela determinação do que é verdade, se ela é possível de ser conhecida, e quais os meios e critérios para tanto. Concretamente, a prova é o elemento procedimental e processual que autoriza a aplicação normativa, pois é através da sua linguagem que ocorre a enunciação do fato jurídico tributário e da obrigação tributária.

A prova bem produzida no processo administrativo tributário confere maior legitimidade à atividade administrativa tributária. É imprescindível que o particular assuma uma postura ativa perante o desenvolvimento do processo administrativo tributário, e, pois, na realização da prova dos fatos da causa. Outrossim, a prova produzida em observância à lei e em respeito aos direitos dos contribuintes, transmite maior segurança aos atos administrativos, dificultando a posterior modificação do lançamento, seja no processo administrativo tributário, seja posteriormente, no âmbito judicial. A garantia da efetiva participação das partes, na dialética processual, tem por consequência aumentar as chances de que a emissão de uma norma individual e concreta tributária se dê de acordo com a realidade fática, concretizando o princípio da verdade material. Portanto, a prova é componente essencial para o desenvolvimento do processo administrativo tributário justo e democrático.

Na primeira parte deste trabalho, verificaremos do que se trata o processo administrativo geral, e, na seqüência, o processo administrativo tributário, traçando o seu conceito e o seu regime jurídico, sempre iluminados pelo princípio do Estado Democrático de Direito.

No capítulo seguinte, analisaremos o processo de positivação do direito, partindo das normas jurídicas tributárias gerais e abstratas até as normas jurídicas individuais e concretas, passando por verdadeiros atos, simultaneamente, de aplicação e de criação do direito, e tendo como pressuposto a distinção entre incidência e aplicação da norma jurídica.

Após a compreensão da atuação da norma tributária, no âmbito do processo administrativo tributário, na segunda parte deste trabalho, trataremos de questões gerais relacionadas à verdade, visando resgatar a importância desse valor no processo, e sua ligação com as provas. Outrossim, trataremos da teoria geral da prova jurídica, apresentando sua definição, seu objeto, suas funções e seu regime jurídico.

Finalmente, no último capítulo da segunda parte, apresentaremos a aplicação da teoria das provas ao processo administrativo tributário, sempre à luz do princípio da verdade material.

PRIMEIRA PARTE – O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A
ATUAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 1 – O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO *LATO SENSU*

1.1.1. A PROCEDIMENTALIZAÇÃO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

Entre a norma jurídica geral e abstrata que prescreve determinado comportamento à Administração Pública e o ato administrativo – norma jurídica individual e concreta –, existem determinados caminhos a serem percorridos pelo administrador público, pautados na legalidade, com a participação efetiva ou potencial do administrado. Esses caminhos devem ser observados como condição de existência, validade e eficácia dos atos administrativos. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, citando CARLOS ARI SUNDFELD, explica que “... *entre a lei e o ato administrativo existe um intervalo, pois o ato não surge como um passe de mágica. Ele é produto de um processo ou procedimento através do qual a possibilidade ou a exigência supostas na lei em abstrato passam para o plano da concreção*”¹.

Os atos administrativos, produtos da dinâmica pautada em procedimentos preestabelecidos em lei, são instrumentos de criação e aplicação do direito². Trata-se daquilo que PAULO DE BARROS CARVALHO chama de “...*processo de positivação*”. “*É ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim a norma individual*”³.

A procedimentalização da atividade administrativa é uma característica do direito administrativo contemporâneo, pois é “...*instrumento indispensável de controle do*

¹ **Curso de Direito Administrativo**, p. 478.

² Nesse sentido, seguimos JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: “A formação e a aplicação do Direito são momentos de fenômeno único e contínuo. ... Rigorosamente, aliás, só existe produção do Direito, porque a sua aplicação se dá como a produção ou formação de uma nova norma, mais individualizada do que a norma cuja preexistência é fonte de legitimidade, puramente formal ou jurídica, da norma produzida. ... De um lado, a Administração cria normas jurídicas gerais, no exercício da sua competência regulamentar, conferida em lei, e de outro lado, a Administração integra-se no processo de aplicação do direito ao ditar atos individuais nos quais não se pode descobrir apenas uma pura conformação (subsunção) a preceitos legais, porque implicam uma autêntica criação do Direito” – **Lançamento tributário**, p. 107.

³ **Curso de Direito Tributário**, p. 88.

poder estatal e de aperfeiçoamento da atuação governamental”⁴. Os atos administrativos requerem a observância dos procedimentos previstos na lei como requisito de sua validade.

A observância da pauta de procedimentos legais para a expedição dos atos administrativos – normas individuais e concretas de aplicação do Direito – é indispensável, tanto para a validade dos atos que requerem maior complexidade para serem expedidos quanto para os atos mais simples, ou mesmo aqueles atos internos da Administração, de mero expediente⁵. “*Processo administrativo é administração em movimento*”, nas palavras de SÉRGIO FERRAZ e ADILSON ABREU DALLARI⁶. Por isso, pode-se afirmar, com esses autores, que independem de prévia processualização apenas os atos instantâneos ou urgentíssimos – por exemplo, a extinção de um incêndio, a prevenção de um desabamento iminente –, ou ainda, os atos administrativos não conectados a uma volição – passagem de um sinal luminoso do amarelo para o vermelho, por exemplo –. Fora daí, administração e processo administrativo serão conceitos sinônimos⁷.

1.1.2. DEFINIÇÃO GERAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO – CAMINHO PREDETERMINADO PARA REALIZAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

De modo freqüente, as definições de processo administrativo, encontradas na doutrina, são mais ou menos convergentes e destacam a idéia de um caminho predeterminado para a realização dos atos administrativos, no atendimento da função administrativa. BANDEIRA DE MELLO define como “... *uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo*”⁸. MARÇAL JUSTEN FILHO, na mesma linha, entende ser “... *uma sucessão predeterminada e logicamente ordenada com acentuado cunho formalístico. A emissão de atos decisórios é o*

⁴ MARÇAL JUSTEN FILHO, **Curso de Direito Administrativo**, p. 215.

⁵ Explicam SÉRGIO FERRAZ e ADILSON ABREU DALLARI que é autorizado “... *no processo administrativo de tramitação unicamente para fins da própria Administração, admitir uma certa simplificação de seus aspectos formais. Mas essa simplificação dirá respeito, tão apenas, à exteriorização da forma. Estará, contudo, a Administração obrigada a reter, em seus registros – por quaisquer meios, inclusive os da mais avançada tecnologia –, a memória das circunstâncias e das formas não exteriorizadas (i.e., não publicadas), imediatamente recuperável e revelável acaso o administrado, o Judiciário ou quaisquer outros segmentos do Poder Público desejem, legitimamente, conhecer na íntegra, em todos os seus aspectos e matizes, a formação da vontade da Administração, consagrada no processo administrativo*” (sic) – **Processo administrativo**, p. 24.

⁶ *Ibidem*, p. 23.

⁷ *Ibidem*, p. 25.

⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 477.

ponto final e culminante do procedimento”⁹. Para SÉRGIO FERRAZ, processo administrativo é “... série de atos, lógica e juridicamente concatenados, dispostos com o propósito de ensejar a manifestação da vontade da Administração”¹⁰. Ainda, no mesmo sentido, HELY LOPES MEIRELLES afirma que “A Administração Pública, para registro de seus atos, controle da conduta de seus agentes e solução de controvérsias dos administrados, utiliza-se de diversificados procedimentos, que recebem a denominação comum de processo administrativo”¹¹.

Verifica-se, portanto, a preocupação da doutrina em acentuar o cunho eminentemente formalístico do processo administrativo. Essa exacerbação do conteúdo formal do processo encontra justificativa na necessidade de conhecimento prévio, pelos cidadãos, dos caminhos a serem percorridos pela Administração Pública, na realização da função administrativa, dando concretude ao princípio da segurança jurídica. A atividade processual desenvolvida pela Administração Pública impede a concentração das decisões administrativas em atos imediatos e únicos, além de assegurar a oportunidade de manifestação para todos os potenciais interessados, previamente a qualquer decisão. Ou seja, a atividade procedimental administrativa é característica de toda e qualquer decisão administrativa que seja logicamente compatível com os eventos que lhe foram antecedentes e se traduza em manifestação motivada, como requisito de sua validade¹².

Com efeito, o processo administrativo é uma das formas nas quais se exterioriza a atividade de Administração Pública¹³. É a forma da função pública¹⁴. Através do processo administrativo, a Administração Pública exerce a função na qual está investida por lei, no atendimento de determinadas finalidades para a realização do interesse público.

A Administração Pública exerce função administrativa. De acordo com BANDEIRA DE MELLO, “*Existe função quando alguém está investido no ‘dever’ de satisfazer dadas finalidades em prol do ‘interesse de outrem’, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las*”. Tais poderes são instrumentais, indispensáveis para que o sujeito investido na função se desincumba do dever que está a seu

⁹ Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”, **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 33, p. 108-109.

¹⁰ Processo Administrativo: Parte Geral, in: José Eduardo Martins Cardozo, João Eduardo Lopes Queiroz, Márcia Valquíria Batista dos (org.). **Curso de Direito Administrativo Econômico**, p. 813.

¹¹ **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 628.

¹² JUSTEN FILHO, **Curso...**, op. cit., p. 215-216.

¹³ EGON BOCKMANN MOREIRA, **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99**, p. 25.

¹⁴ FELICIANO BENVENUTTI, *apud* FERRAZ e DALLARI, **Processo...**, op. cit., p. 23-24.

cargo. Por isso, quem titulariza esses poderes maneja, mais que “*poderes-deveres*”, verdadeiros “*deveres-poderes*”, no interesse alheio¹⁵.

No exercício da função administrativa, a Administração Pública maneja os deveres-poderes através de seus agentes, as finalidades estão previstas em lei e o interesse alheio por ela perseguido é o interesse público, ou seja, o interesse da coletividade.

O interesse público é o conteúdo substancial do princípio da finalidade. A finalidade é o objetivo da atuação administrativa, expressamente disposta na lei. Afirma EGON BOCKMANN MOREIRA: “*Havendo norma jurídica, subsistirá um objetivo a ser perseguido e cumprido pelo agente público*”¹⁶. O interesse público a ser perseguido é o “*...interesse público primário...*”, ensina BANDEIRA DE MELLO, escorado em RENATO ALESSI. É o interesse da coletividade como um todo, e não o interesse do órgão administrativo enquanto sujeito de direitos – ou seja, o “*...interesse público secundário...*”¹⁷. Portanto, não existe atividade administrativa voltada a uma determinada finalidade que não esteja prevista em lei. Se a atividade administrativa perseguir uma finalidade diferente daquela prevista na lei, o ato administrativo será maculado com o vício do desvio de poder.

1.1.3. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO UM CANAL DE RELACIONAMENTO ENTRE ESTADO E CIDADÃOS – A RELAÇÃO JURÍDICA PROCESSUAL-ADMINISTRATIVA

Além do seu aspecto formalístico, o processo administrativo também deve ser visto como uma das mediações, constitucionalmente previstas, de relacionamento entre o Estado e os particulares. No âmbito da Administração Pública, qualquer comunicação

¹⁵ **Curso...**, op. cit., p. 71-72. A expressão “*poderes-deveres*”, divulgada por SANTI ROMANO, foi invertida por BANDEIRA DE MELLO visando reforçar a idéia de que os poderes exercidos pela Administração Pública são instrumentais, ou sejam, servem ao dever de cumprir a finalidade a que estão vinculados. JOSÉ ROBERTO VIEIRA ressalva a questionabilidade da expressão “*deveres-poderes*” no âmbito da Lógica Jurídica, considerando, na esteira da LOURIVAL VILANOVA, que as normas jurídicas obedecem a três modais dêonticos: obrigatório, permitido e proibido. Diante dessas categorias, a expressão, que enfatiza os “*deveres*”, em verdade, apresenta o modal dêontico obrigatório. Não obstante a imprecisão lógica da expressão adotada e consagrada por BANDEIRA DE MELLO, reconhece VIEIRA “*... a irrecusável coerência da proposta desse eminente publicista, uma vez que os ‘poderes’ não passam de simples instrumentos conferidos ao administrador público, de sorte a equipará-lo na incessante procura do atender às finalidades legais. Aí seus ‘deveres’ inafastáveis*” – Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes, in: Melissa Folmann (coord.) **Tributação e direitos fundamentais**, p. 204.

¹⁶ **Processo...**, op. cit., p. 33.

¹⁷ Explica o jurista que “*...os interesses secundários do Estado só podem ser por ele buscados quando coincidentes com os interesses primários, isto é, como os interesses públicos propriamente ditos*” – **Curso...**, op. cit., p. 66.

instaurada com o particular, seja por sua iniciativa, seja por iniciativa da Administração, dá-se através do processo administrativo. No que se refere à provocação da Administração Pública pelo particular, o direito de petição, previsto no artigo 5º, XXXIV, *a*, é o fundamento constitucional que legitima a postulação de direitos em sede administrativa¹⁸.

Sob a perspectiva do relacionamento Administração Pública – cidadão, o processo administrativo veicula uma relação jurídica entre esses dois sujeitos, desenvolvida através de conduta seqüencial, procurando a concretização de um determinado ato – a “*relação processual-administrativa*”¹⁹.

Essa relação jurídica, como qualquer outra, pressupõe dois sujeitos unidos pelo vínculo de um objeto. No entanto, a relação de administração, ou seja, a relação jurídica da qual a Administração participa, possui algumas particularidades que a diferem da relação jurídica de direito privado, das quais se destacam duas, de acordo com MOREIRA: hierarquização dos sujeitos participantes e finalidade preestabelecida em lei²⁰. Isso porque a Administração possui determinadas prerrogativas que lhe conferem superioridade em relação aos particulares. Trata-se dos já mencionados “*deveres-poderes*”, que lhe são atribuídos justamente para que possa perseguir as finalidades legais qualificadas pelo interesse público primário. Explica MOREIRA que o desequilíbrio da relação de administração não é, de modo algum, inconveniente. “*Tais vantagens não existem como um fim em si mesmo, nem como privilégio personalíssimo, mas são meramente poderes-meios para o cumprimento do dever de cuidar excelentemente da coisa pública*”²¹. Tais prerrogativas existem em função de dois princípios fundamentais que regem o Direito Administrativo: o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos pela Administração Pública²².

¹⁸ Art. 5º. XXXIV – “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”. GERALDO ATALIBA, em comentários aos princípios do processo administrativo inseridos na então recém promulgada Constituição Federal de 1988, rechaça a idéia de que o direito de petição seria somente o “...direito de apresentar um papel com protocolo, data e número...” ressaltando a riqueza desse direito, que implica o “...direito a ter uma resposta fundamentada da Administração àquele que solicitou, seja de que qualidade for” - Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário n. 46**, p. 124-125.

¹⁹ MOREIRA, **Processo...**, *op. cit.*, p. 34.

²⁰ *Ibidem*, p. 28.

²¹ *Ibidem*, p. 29.

²² Sobre os princípios que conformam o regime jurídico-administrativo, consultar CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 69 e ss.

1.1.4. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO INSTRUMENTO DE GARANTIA DOS ADMINISTRADOS E COMO MEIO DE REALIZAÇÃO DA DEMOCRACIA

Além de ser o caminho legítimo para a realização dos atos administrativos e um canal aberto de comunicação entre Estado e particulares, o processo administrativo também é garantia dos cidadãos contra o arbítrio estatal; é instrumento de controle da atividade pública e é meio de realização da Democracia, de vez que possibilita a participação ativa dos cidadãos na formação da vontade estatal, que não deve ser outra senão a vontade coletiva. A participação popular na formação dos atos administrativos – que, repita-se, são normas jurídicas individuais e concretas – é efetiva, pois, nesse caso, é exercida diretamente pelo cidadão interessado no objeto do processo, que tem o direito constitucional de ser ouvido, de trazer a lume seus argumentos para pleitear ou defender seus direitos, produzindo as provas que entender pertinentes. Além disso, é dever da autoridade administrativa encarregada da produção do ato administrativo final levar em considerações as razões e provas do administrado, sendo a decisão final fruto do amplo debate desenvolvido no âmbito da Administração Pública.

Por isso se diz que o processo administrativo é instrumento de garantia dos administrados em face de outros administrados e, especialmente, da Administração Pública²³, pois viabiliza uma atuação administrativa justa, sob o manto das garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Como consequência, viabiliza o controle externo da atividade estatal, pois a dialética desenvolvida entre o particular e o Estado, através desse eficiente canal de comunicação, tende a evitar atos arbitrários, com desvio de finalidade.

FERRAZ e DALLARI, invocando AGUSTÍN GORDILLO, asseveram que é necessário trazer para o interior do conceito de Direito Administrativo o indivíduo, ou seja, o administrado²⁴. A fim de possibilitar o equilíbrio razoável entre Estado e indivíduo, é necessário remover os obstáculos impostos pela Administração Pública, tais como:

²³ FERRAZ e DALLARI. **Processo...**, *op. cit.*, p. 25.

²⁴ *Ibidem*, p. 20.

a) as atitudes da Administração Pública, de regra arredia a ouvir sugestões, encastelada que está numa tão messiânica quanto infundada crença de infalibilidade; b) a omissão, a leviandade mesmo, de ponderável parcela da população, pronta a opinar e sugerir apenas no que diga respeito a seu egoístico interesse; c) certas construções teóricas do direito administrativo, ainda em parte envoltas em teias de aranha, a exigirem uma remediação que tarda sensivelmente. Exemplos? Poder de polícia, insindicabilidade judicial do mérito do ato administrativo etc.; d) a resistência do administrador em delegar funções e competências, nisso divisando redução de status²⁵.

Diante desse ranço autocrático na interpretação do Direito Administrativo, por parte da jurisprudência e da doutrina, bem como no próprio comportamento da Administração Pública em face dos cidadãos, é necessário ler o processo administrativo através da lente do princípio democrático, conferindo papel ativo ao indivíduo, cidadão participante, co-protagonista da relação jurídica processual administrativa, com real influência nas decisões administrativas que o afetam direta e indiretamente.

O princípio democrático somente pode ser realizado efetivamente com a garantia ao administrado de que possa participar da feitura do querer administrativo e da sua concretização efetiva²⁶. Por isso, ao cidadão devem ser asseguradas, na esfera administrativa, as mesmas garantias que lhe são asseguradas no processo judicial: devido processo legal, contraditório e ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, nos termos dos incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal²⁷. Com efeito, o processo administrativo é expressamente equiparado ao processo judicial, no que se refere a tais garantias.

A participação democrática no processo administrativo representa verdadeira contraface ao autoritarismo: autoridade *versus* liberdade. Por isso o processo administrativo há que ser analisado de modo indissociável da democracia.

²⁵ *Ibidem*, p. 20-21.

²⁶ *Ibidem*, p. 21-22.

²⁷ Art. 5º LIV – “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes”.

1.1.5. O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O DIREITO POSITIVO

1.1.5.1. O regime constitucional

O processo administrativo *lato sensu* encontra regulação nas normas constitucionais, no que se refere à sua estrutura geral, aplicável a qualquer espécie de processo, e em leis ordinárias emitidas pelas pessoas políticas às quais se vincula. A Constituição Federal, ao estabelecer o rol de direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, traça os contornos do processo administrativo, de modo geral, vinculando o legislador ordinário aos direitos e garantias ali dispostos, além de vincular a atividade da Administração Pública ao atendimento das referidas normas, por se tratarem de normas constitucionais de eficácia plena.

Os dispositivos da Constituição de 1988 com incidência direta no processo administrativo são: o princípio da legalidade (art. 5º, II), da isonomia (art. 5º, *caput* e I); do direito de petição (art. 5º, XXXIV), do juiz natural (art. 5º, XXXVII), da publicidade (art. 5º, LX), do devido processo legal (art. 5º, LIV), do contraditório, da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição (art. 5º, LV), da proibição de prova ilícita (art. 5º, LVI) e da motivação (art. 93, X).

No artigo 37, *caput*, constam os princípios constitucionais que regem a atividade da Administração Pública e que também incidem diretamente sobre a atividade processual administrativa: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Outrossim, um dos principais princípios da Constituição Federal de 1988, que orienta a interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais é o princípio do Estado Democrático de Direito, arrolado no seu preâmbulo e no seu artigo 1º.

A indicação dos dispositivos constitucionais não implica um rol taxativo em relação aos princípios e normas constitucionais aplicáveis ao tema, mas tão-somente indicam o panorama geral do seu regime jurídico, aplicável a todo e qualquer processo administrativo, independentemente do seu conteúdo ou âmbito de tramitação, o qual deve seguir tanto o legislador ordinário quanto a Administração Pública.

1.1.5.2. O regime jurídico-legal do processo administrativo

Em nível legal, existe a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece as regras jurídicas para o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Trata-se de lei ordinária, de natureza federal, a incidir nos processos administrativos federais. Referida lei veicula normas jurídicas de caráter principiológico, explicitando e detalhando os princípios constitucionais aplicáveis ao processo administrativo, e normas procedimentais, relacionadas a, por exemplo, prazos processuais, recursos, formas dos atos, etapas do procedimento *etc.*

Explica JAMES MARINS que a Lei n. 9.784/99 segue técnica legislativa atualmente bastante utilizada, que compreende a adoção de uma parte geral, no início do documento legislativo, de caráter principiológico e amplo, que visa condicionar a interpretação da lei “... e, ainda que sua aplicação seja ‘subsidiária’ aos regimes processuais administrativos em vigor..., complementa e conjuga-se com a aplicação de outras leis que toquem com questões processuais administrativas”²⁸. A Lei n. 9.784/99 influi na criação de novos textos normativos processuais, sendo que a sua parte geral deve servir como vetor elaborativo, vinculante da validade das novas normas que não podem dispor em sentido contrário às regras cogentes da lei geral federal²⁹.

Até a edição da Lei n. 9.784/99, que é chamada pela doutrina de “Lei Geral do Processo Administrativo Federal”, não existia lei que regulamentasse de modo geral os processos administrativos desenvolvidos no âmbito da Administração Pública Federal direta ou indireta. Existia – como ainda existem – diplomas esparsos, regulamentando processos administrativos para casos específicos, como é o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo tributário federal.

Em relação à compatibilidade da Lei n. 9.784/99 com os processos administrativos regidos por lei específica, o seu artigo 69 dispõe que esses continuam a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos da lei geral.

Faz-se necessária a análise desse artigo, combinado com os dispositivos constitucionais acerca da competência legislativa das pessoas políticas, a fim de entendermos o alcance de tal dispositivo legal e o âmbito de incidência da Lei nº 9.784/99.

²⁸ **Direito Processual Tributário Brasileiro**, p. 260.

²⁹ *Idem*.

1.1.5.3. A incidência da Lei n. 9.784/99 aos processos administrativos especiais e do âmbito das Administrações Públicas Estaduais, Distrital e Municipais

Inicialmente, a Constituição Federal dispõe sobre a competência das pessoas políticas para legislar ordinariamente sobre processo e procedimentos em matéria processual:

i) O artigo 22, I, estabelece a competência privativa da União Federal para legislar sobre direito processual; ii) O artigo 24, XI, estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre procedimentos em matéria processual; iii) o artigo 30, I e II, autoriza os Municípios a legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e a estadual, no que couber.

Se seguirmos a doutrina majoritária, no sentido de que processo administrativo é “processo” propriamente dito, a competência legislativa sobre o “processo administrativo”, portanto, é privativa da União Federal, nos termos do artigo 22, I, da Constituição Federal. Ainda, se concordarmos com a doutrina majoritária que entende que “procedimento” corresponde ao modo de exteriorização do processo, rito pelo qual se desenvolve o processo, podemos afirmar que a competência para legislar sobre o tema “*...procedimentos em matéria processual*” é concorrente da União Federal, dos Estados e do Distrito Federal e suplementar dos Municípios.

Como já mencionado, a Lei n. 9.784/99 veicula normas de natureza procedimental, pois estabelece prazos, a forma, o tempo e o lugar dos atos processuais, estabelece as etapas do procedimento, regulamenta a interposição de recurso, dentre várias outras providências. Assim, no exercício de competência concorrente com Estados e Distrito Federal, nos termos do artigo 24, IX, a União Federal legislou sobre “*...procedimentos em matéria processual*”. Isso significa que, no âmbito das normas constitucionais de distribuição de competências, a Lei n. 9.784/99 restringe-se ao campo dos processos administrativos federais, não atingindo os processos administrativos estaduais, distritais e municipais.

Por outro lado, na Lei n. 9.784/99 são encontradas normas de nítido caráter processual: referido diploma legal positivou, ordinariamente, os princípios constitucionais do processo administrativo. No que se refere aos princípios, o Congresso Nacional editou normas relativas a “processo” e não a “procedimento”, em verdadeiro exercício da competência constitucional privativa atribuída à União Federal.

Assim sendo, a incidência das normas processuais – e não procedimentais –, contidas na Lei n. 9.784/99, atinge toda a atividade processual administrativa nacional,

independentemente do seu âmbito – federal, estadual, distrital e municipal – e grau de especialidade da matéria – tributário, disciplinar, licitatório *etc* – . A incidência das normas processuais da Lei n.º 9.784/99, especialmente no que se refere aos princípios de regência do processo administrativo, aplicam-se em tudo e por tudo, a todos os processos administrativos sob a égide da Constituição Federal.

Concludentemente, a Lei n. 9.784/99 deve sempre ser aplicada, no que se refere aos princípios informadores da atividade procedimental. No que diz respeito à sua aplicação subsidiária aos processos administrativos específicos, nos termos do artigo 69 da Lei n.º 9.784/99, existindo regra procedimental especial que entre em conflito com os princípios constitucionais e legais do processo administrativo, a incidência da regra especial deve ser afastada, permitindo a aplicação das regras procedimentais da Lei n. 9.784/99.

Nesse sentido, NELSON NERY JUNIOR entende que a Lei n. 9.784/99, embora trate de regras básicas de processo administrativo no âmbito federal, as suas normas principiológicas têm aplicação imediata a todo e qualquer processo administrativo nas esferas municipal, estadual e federal, aplicando-se aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Outrossim, sustenta o autor que as regras principiológicas prevalecem sobre as regras dos processos administrativos específicos. No entanto, as normas gerais da Lei n. 9.784/99, ou seja, as que tratam de procedimento, somente devem ser aplicadas se houver lacuna na lei especial e se a norma geral não for incompatível com a lei especial³⁰.

Discordam da aplicação ampla da Lei n. 9.784/99 aos processos administrativos regulados por lei específica JOSÉ ANTÔNIO SAVARIS e JAMES MARINS, que entendem que, muito embora a principiologia encartada na lei geral deva servir como valioso vetor analógico nos processos administrativos estaduais, distritais e municipais, não possui o caráter de lei nacional e, portanto, carece de força vinculante³¹.

³⁰ **Comentários ao Código de Processo Civil**. p. 1387-1388.

³¹ O Processo Administrativo Fiscal e a Lei 9.784/99, **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 83 e **Direito Processual...**, *op. cit.*, p. 125-126, respectivamente.

1.2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.2.1. O CONTEÚDO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Em termos gerais, as espécies de processos administrativos obedecem a princípios e a uma estrutura mais ou menos equivalente apesar de suas variações de conteúdo material. É justamente o conteúdo do processo administrativo que lhe confere as feições particulares, especificando a modalidade procedimental e o regime jurídico.

As normas que regem o processo administrativo tributário são normas de Direito Tributário, entendido como ramo didaticamente autônomo do Direito³². No Direito Tributário, existem normas que regulam o tributo e normas que regulam a sua aplicação, que a doutrina germânica convencionou distinguir entre Direito Tributário Material e Direito Tributário Formal³³.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES explica que o “Direito Tributário Material” regula a existência orgânica do tributo, ou seja, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, aos seus titulares – sujeitos ativo e passivo – e à sua configuração estrutural, além do Direito Tributário Penal. Por sua vez, o “Direito Tributário Formal” ocupa-se com o procedimento de atuação do tributo, ou seja, com os procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e cobrança do tributo, englobando o direito da organização administrativa, o lançamento tributário, a “jurisdição” tributária e a execução fiscal³⁴. As normas que regulam o procedimento tributário são normas

³² Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, “...direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” – **Curso...**, op. cit., p. 15. Sobre a autonomia do Direito Tributário, ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma ser “...um problema falso e falsa é a autonomia de qualquer outro ramo do direito” ... Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a ‘autonomia’ (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico” (sic) – **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 27-29. No mesmo sentido, ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 41, **Princípios Constitucionais...**, op. cit., p. 125-126; CARVALHO, **Curso...**, op. cit., p. 13-17, HELENO TÔRRES, **Direito tributário e direito privado: autonomia, simulação, elusão tributária**, p. 52-53.

³³ ESTÊVÃO HORVATH, **Lançamento tributário e “autolancamento”**, p. 23.

³⁴ Trazemos a palavra jurisdição entre aspas tendo em vista alguns questionamentos acerca da existência de verdadeira jurisdição no âmbito administrativo. Por um lado, jurisdição significa **dizer o direito**, e em um sentido amplo, o órgão administrativo julgador possui essa competência vez que, ao aplicar o direito, também o “diz”. No entanto, costuma-se usar a palavra para designar a atividade exercida pelos membros do Poder Judiciário, no exercício da função que lhe

de Direito Administrativo Tributário ou de Direito Tributário Administrativo, pois, a individualização e a concretização de normas gerais e abstratas somente podem ocorrer mediante normas individuais e concretas, correspondentes aos atos administrativos de aplicação do ordenamento jurídico-tributário. “Direito Tributário Material” e “Direito Tributário Formal” estão indissolúvelmente ligados, e é justamente essa ligação que pode explicar a criação e aplicação do direito: A aplicação das normas de Direito Tributário Material só é possível com a aplicação das normas de Direito Tributário Formal³⁵.

Para JAMES MARINS, a diferenciação dá-se entre Direito Tributário Material, Direito Tributário Formal e Direito Processual Tributário. Esses dois últimos possuem o objetivo de dar aplicação concreta às normas e garantias do primeiro. O Direito Tributário Formal corresponde às normas relativas ao “...*procedimento fiscal*...” de caráter fiscalizatório ou apuratório, com a finalidade de preparar o ato de lançamento. Já o Direito Processual Tributário se ocupa do processo administrativo tributário, que, ao lado do processo judicial tributário, compõem a “...*dimensão crítica da tributação*”³⁶.

Em sentido amplo, o conteúdo do processo administrativo tributário é o Direito Tributário Material, ou ainda, visto sob uma perspectiva funcional, o processo

é típica. VIEIRA observa que “... os juízes e tribunais dizem o direito, julgando. Daí o sentido de ‘jurisdição’ também como **poder de julgar**; como extensão e limites do poder de julgar; ou como designação das atribuições especiais conferidas aos magistrados. E julgam, ao dizer o direito, para dirimir ou **solucionar conflitos de interesses**; com isso, **administrando justiça**.” No entanto, outras duas idéias, lembradas por VIEIRA completam a noção de jurisdição: a **imparcialidade** e a **definitividade** da jurisdição. A imparcialidade de que se trata é tomada no sentido formal, ou seja, de que o juiz não é parte, é um terceiro estranho à lide. A definitividade da atividade jurisdicional consiste na intangibilidade da coisa julgada. É justamente diante dessas duas idéias – imparcialidade e definitividade da jurisdição – que emergem as dúvidas sobre a existência de verdadeira “jurisdição” administrativa, pois as decisões proferidas em julgamentos administrativos não são proferidas por órgãos formalmente imparciais, ou seja, são proferidas por julgadores pertencentes aos quadros da Administração Pública, e, ainda, as decisões administrativas são sempre sujeitas ao controle pelo Poder Judiciário. Pensamos, com VIEIRA, que a melhor proposta é a de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, que admite que a atividade de julgar exercida pela Administração Pública se reveste das mesmas características da atividade jurisdicional, pois é exercida no momento em que surge uma situação contenciosa no processo de realização do direito, através da interpretação do direito controvertido, visando trancar referida situação contenciosa. No entanto, justamente pela ausência de imparcialidade no sentido de “não-parte” do julgador e pela falta de definitividade das decisões administrativas, não é adequada a utilização da palavra “jurisdição” para a função administrativa de julgar. A proposta de BOTTALLO é chamar de “*Função Administrativa Judicante*” a atividade administrativa de solucionar os conflitos surgidos entre Administração e particulares, em contraposição à função típica da Administração que é a “*Função Administrativa Ativa*”. A utilização da palavra “jurisdição”, neste trabalho, portanto, é feita com estas ressalvas. VIEIRA, **Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa**, p. 3-10; BOTTALLO, **Curso de Processo Administrativo Tributário**, p. 55-59.

³⁵ **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 82-84. No mesmo sentido, ALBERTO XAVIER, **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**, p. 5-6.

³⁶ **Direito Processual...**, *op. cit.*, p. 201.

administrativo tem como objeto a criação e aplicação das normas jurídicas relacionadas à obrigação jurídica tributária.

1.2.2. PROCESSO OU PROCEDIMENTO?

1.2.2.1. Introdução

Antes de prosseguir, é necessário estabelecer a nomenclatura adequada para o fenômeno da dinâmica de atuação – criação e aplicação – da norma tributária: “processo administrativo tributário” ou “procedimento administrativo tributário”? Ambas as terminologias são adequadas indistintamente ou cada uma designa uma realidade específica na dinâmica da norma tributária? A doutrina não é uniforme e tem demonstrado sua preocupação com a delimitação das realidades jurídicas relacionadas ao tema. Longe de ser uma discussão infrutífera, a definição dos precisos contornos da atividade de criação e aplicação da norma tributária pela Administração Pública Fazendária é de suma importância para delimitar o estudo das normas e princípios jurídicos que regem a matéria bem como para facilitar o nosso corte epistemológico³⁷.

1.2.2.2. “Procedimento administrativo”

CARLOS ARI SUNDFELD defende o uso da expressão “procedimento administrativo” para designar a “...*somatória dos trâmites necessários ao desenvolvimento da atividade administrativa*”, com função conceitual semelhante ao processo judicial³⁸. Eis os “...*perigos...*” do uso da palavra “processo” para esse autor: i) as características do processo judicial são muito marcadas em nossa mente e, por isso, “...*falar em processo administrativo*

³⁷ BANDEIRA DE MELLO entende não ser o caso de “...*armar-se um cavalo de batalha em torno de rótulos*”. Afirma que a nomenclatura mais comum no Direito Administrativo é “procedimento”, reservando-se “processo” para os casos contenciosos, a serem solucionados por um “julgamento administrativo”, como ocorre no processo tributário ou nos processos disciplinares. Contudo, afirma, sem maiores aprofundamentos, que seu entendimento acerca da terminologia adequada é “processo”, reservando-se o uso do termo “procedimento” para a modalidade ritual de cada processo, mas que, em sua obra utilizar-se-á de ambos os termos, indistintamente, em prestígio tanto à doutrina tradicional – procedimento – quanto à terminologia legal – processo – **Curso...**, *op.cit.*, p. 478.

³⁸ A importância do procedimento administrativo. **Revista de Direito Público n. 84**, p. 72

pode parecer forçado pois imediatamente nos ocorrem inadaptabilidades”; dessa idéia, resulta “...uma restrição do uso da expressão apenas para os casos em que parece haver ‘partes’ e controvérsia (procedimento disciplinar e tributário), o que certamente favorece a defesa do indivíduo nessas hipóteses, mas deixa-o indefeso nas demais”; ii) a expressão “processo administrativo” poderia levar à conclusão de que as decisões administrativas gozariam dos mesmos efeitos daquelas proferidas pelo Poder Judiciário, além de poderem induzir o legislador à “...tentação de substituir o processo judicial pelo administrativo em casos de supressão da liberdade ou da propriedade, que exigem processo judicial por força dos princípios do devido processo legal e do juiz natural”; e iii) a possível confusão da matéria em face dos atos administrativos do Poder Judiciário. Por isso entende o autor ser mais conveniente utilizar-se “procedimento administrativo” em vez de “processo”, “...confiando que o simples falar-se em procedimento invoque as garantias consagradas no direito processual, sem permitir as transposições indevidas.”³⁹

MARÇAL JUSTEN FILHO também confronta “procedimento administrativo” e “processo judicial”, para justificar sua opção pela primeira expressão. Para esse autor, a característica que diferencia de modo absoluto o processo judicial do processo administrativo é a posição do juiz, que integra a relação processual, mas que não é titular dos interesses em conflito. O processo judicial funda-se na duplicação de relações jurídicas, pois existe a relação jurídica processual, fundada no direito de ação, da qual participa o juiz, e a relação jurídica litigiosa, que é a relação de direito material, da qual o juiz não participa, e, por isso, é imparcial. Por isso o traço característico do processo não é a existência de um litígio, a ser composto com a observância de um procedimento que respeite o contraditório e a ampla defesa, mas sim, “...a existência de uma segunda relação jurídica, além daquela em que se contrapõem interesses”⁴⁰. Para JUSTEN FILHO, a parcialidade do julgador administrativo seria da essência do “processo administrativo”, pois existe apenas Estado-Administração atuando, tanto na prática do ato como no julgamento da controvérsia, o que implica “...envolvimento psicológico, subjetivo e inconsciente na questão, de modo que o órgão julgador não apresentaria condições de decidir sem tomar partido”⁴¹. Portanto, “processo administrativo” não pode ser uma espécie do gênero “processo”, ao lado da outra espécie “processo jurisdicional”. Contudo, o autor admite chamar-se de “processo

³⁹ *Ibidem*, p. 73.

⁴⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p; 222-223.

⁴¹ Considerações sobre o “Processo Administrativo Fiscal”. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 33, p. 113 e 115-116.

administrativo” sempre que houver “procedimento” somado a “controvérsia”, afirmação sobre a qual diz não ser “...*nem certa nem errada*”. Nesse caso, tratar-se-ia de instituto jurídico inconfundível, sobre o qual não incidiriam os princípios processuais próprios da atividade jurisdicional⁴².

1.2.2.3. Conceito de processo segundo Cândido Rangel Dinamarco

Para CANDIDO RANGEL DINAMARCO, o processo é meio de exercício de uma das formas de expressão do “poder estatal”⁴³. Processo é método, é o aspecto dinâmico do “poder”. A jurisdição é uma das expressões do “poder estatal”, que é uno. Ontologicamente, jurisdição, administração e legislação não diferem. A diferença está, portanto, nas variadas funções do Estado, que projetam reflexos de suas próprias peculiaridades na forma, nas características e na disciplina positiva do exercício de “poder” enquanto voltado a cada uma delas. Os objetivos da função jurisdicional situam-se no campo jurídico – atuação da vontade do direito substancial –, social – pacificação com justiça,

⁴² **Curso...**, *op. cit.*, p.222-223.

⁴³ A expressão “poder estatal” segue citada entre aspas, pois, tal como vem utilizada pelo autor – bem como por outros juristas – quer significar exercício de competência. ROQUE CARRAZZA diferencia “poder tributário” de “competência tributária”, afirmando ser o primeiro “...*incontrastável, absoluto...*”, “...*manifestação do ‘jus imperium’ do Estado*”, e a segunda ser a “...*manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional*”. Em outras palavras: a competência estatal – não só a tributária – é a manifestação do poder estatal juridicamente regulado, é o exercício de função estatal. Assim como o poder de tributar, que é originalmente uno, a competência para exercer a jurisdição é delimitada pela Constituição Federal. A jurisdição, após a sua positivação e regulação pelo direito positivo, é apenas uma parcela do poder estatal, ou seja, é manifestação da competência ou da função que a Constituição atribuiu aos órgãos estatais exercentes da função jurisdicional, ou melhor, aos órgãos componentes ao “Poder Judiciário”. Ensina CARRAZZA, que “*Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana, ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o ‘poder tributário’ retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as ‘competências tributárias’, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal*” – **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 447 e 448. No mesmo sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos!, in Heleno Taveira Torres (coord.), **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 618-620. Assim, trazendo essas idéias para o campo da jurisdição, o poder estatal relacionado à jurisdição só coube, efetivamente, à Assembléia Constituinte. Após a promulgação da Constituição Federal, o que passou a existir foi uma parcela do poder juridicamente regulada, que pode ser denominada de “competência jurisdicional”. Desse modo, neste trabalho, sempre que um determinado autor por nós citado utilizar a palavra “poder” empregaremos aspas, para que fique claro nosso entendimento de que, tecnicamente, não se trata de “poder”, mas de “competência” ou de exercício de “função” estatal.

educação para a consciência dos próprios direitos e respeito aos alheios – e político – afirmação do “poder estatal”, participação na democracia, preservação da liberdade *etc* – ⁴⁴.

Por sua própria natureza e destinação, ela é ligada aos conflitos sociais, ou seja, exerce-se sempre em virtude do confronto de duas ou mais pessoas, seja por serem portadores de aspirações conflitantes, seja por lamentar uma delas alguma lesão sofrida e pretender que se aplique a sanção que indica, seja por não andarem de acordo quanto aos rumos de interesses comuns ou de uma delas; os conflitos são inevitáveis e constituem fato universal na sociedade, constituindo fatores de desagregação e, portanto, obstáculos à consecução do fim último do Estado. Removê-los, remediá-los, sancioná-los, é pois um serviço, ou seja, uma função de extrema relevância social.⁴⁵

Esclarece, ainda, que conflito é tomado em um conceito amplo, que não corresponde ao de “conflito de interesses” posto no centro da teoria da lide de CARNELUTTI e LIEBMANN. A amplitude do conceito coincide com o de **insatisfação**, como o fenômeno psíquico decorrente da carência de um bem desejado. “*Conflito é, assim, a situação objetiva caracterizada por uma aspiração e seu estado de não-satisfação, independentemente de haver ou não interesses contrapostos*”⁴⁶.

Sobre a relação entre processo e procedimento ensina que “... *processo é todo procedimento realizado em contraditório...*”, o que implica o reconhecimento de um conceito amplo de processo, aberto aos campos da jurisdição voluntária, da administração ou mesmo para fora da área estatal, constituindo “...*fator de enriquecimento da ciência ao permitir a visão teleológica dos seus institutos além dos horizontes acanhados que as tradicionais posturas introspectivas impunham...*”⁴⁷. Procedimento e contraditório são elementos indissociáveis: “...*à base das exigências de cumprimento dos ritos instituídos em lei está a garantia de participação dos sujeitos interessados, pressupondo-se que cada um dos ritos seja desenhado de modo hábil a propiciar e assegurar essa participação*”. O direito ao procedimento, assegurado mediante a cláusula “*due process of law*”, em última análise, é direito aos valores processuais mais profundos e notadamente à participação em contraditório⁴⁸.

Ressalva, ainda que nem todo procedimento é processo, mesmo que se trate de procedimento estatal e mesmo que possa envolver interesses de pessoas. O critério para a conceituação de processo é a existência de contraditório. A exigência do contraditório é

⁴⁴ **A Instrumentalidade do Processo**, p. 159-162.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 163-164.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 163-164, nota n. 6.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 186.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 186-187.

consequência de tratar-se de procedimentos celebrados em preparação a algum provimento, qualquer que seja a natureza dele.

...provimento é ato de poder, imperativo por natureza e destinação, donde a necessária legitimação mediante o procedimento participativo. Não se compatibiliza com o espírito do Estado-de-direito democrático a imposição de provimentos sem prévia preparação mediante um procedimento e sem que o procedimento preparador se desenvolva em contraditório; ou seja, não se compatibiliza com ele a emissão de provimentos sem a realização do processo adequado. Onde o exercício do poder não conduz a decisões que sob a forma de provimentos interfiram na esfera jurídica de pessoas, a ordem social e política tolera os procedimentos sem contraditório (*sic*)⁴⁹.

Portanto, o procedimento é o lado visível do processo, na experiência empírica. A sua adequação ao modelo procedimental prescrito na lei é, essencialmente, a observância do contraditório.

1.2.2.4. “Processo administrativo”

A doutrina majoritária sobre a processualidade administrativa, na esteira da teoria acima exposta, tem entendido que existe, sim, “processo” desenvolvido pela Administração Pública. O texto do inciso LV, do artigo 5º, da Constituição Federal, baliza esse entendimento, pois atribui as garantias do contraditório e da ampla defesa “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral*”. Isso significa que o desenvolvimento de processo, com vistas à solução de um conflito não é função exclusiva do Poder Judiciário, e pode, sim, ser exercida pelo Poder Executivo, em verdadeiro exercício de função judicante. Vale dizer, “processo administrativo” é espécie do gênero “processo”, o qual também abarca o “processo jurisdicional”.

Não há processo sem procedimento, mas há procedimento sem processo. A simples atividade desenvolvida pela Administração Pública através de uma seqüência de atos preestabelecidos na lei pode ocorrer sem que, necessariamente, exista um conflito entre as partes e sem a incidência do contraditório.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 187-188.

Podemos citar, entre os expoentes seguidores desse pensamento os administrativistas HELY LOPES MEIRELLES⁵⁰, LUCIA VALLE FIGUEIREDO⁵¹ e ROMEU FELIPE BACELLAR FILHO⁵². Este último autor aponta consequências para a noção de processo administrativo, quais sejam: i) todo processo é procedimento mas nem todo procedimento é processo, pois não é todo o exercício de competência que envolve a atuação de interessados através do contraditório e ampla defesa; ii) entre procedimento e processo administrativo há relação de gênero e espécie, sendo a distinção relevante para efeitos de aplicabilidade de princípios específicos; iii) o processo não se encontra restrito ao exercício da função jurisdicional, sendo os processos qualificados de jurisdicionais ou não “...conforme se trate do exercício do conjunto de atividades denominada jurisdição ou de outra manifestação do poder estatal”; iv) o processo é “...instrumento constitucional de atuação de todos os poderes estatais...”, existindo um “...núcleo constitucional comum de processualidade...”, que possibilita uma aproximação do processo judicial e administrativo, para que este se aproveite da construção doutrinária processual fixada na concepção do processo como garantia constitucional, sem deixar de lado, contudo, as especificidades decorrentes do exercício das funções estatais⁵³.

⁵⁰ “O que caracteriza o processo é o ordenamento de atos para a solução de uma controvérsia; o que tipifica o procedimento de um processo é o modo específico do ordenamento desses atos. Entretanto, como, na prática administrativa, toda atuação interna recebe a denominação de “processo”, tenha ou não natureza jurisdicional, impõe-se distinguir os processos administrativos propriamente ditos, ou seja, aqueles que encerram um litígio entre a Administração e o administrado ou o servidor, dos impropriamente ditos, isto é, dos simples expedientes que tramitam pelos órgãos administrativos, sem qualquer controvérsia entre os interessados. Com essa ressalva, e para evitar divergência terminológica entre a teoria e a prática, continuaremos a chamar de processo administrativo o que, no rigor da doutrina, seria procedimento administrativo” – **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 629.

⁵¹ “...o termo ‘procedimento’ emprega-se em duas acepções. Ora refere-se ao conjunto de formalidades necessárias para a emanção de atos administrativos, ora como a sequência de atos administrativos, cada qual per se desencadeando efeitos típicos..., porém todos tendentes ao ato final, servindo-lhe de suporte de validade... E o processo, de seu turno, estará caracterizado pela ‘litigância’ ou contraposição de interesses, ou, ainda, pelas ‘acusações’, portanto, revisão necessária dos atos administrativos, quer seja por iniciativa própria (de ofício) ou por provocação do administrado ou de terceiro. Não nos parece, pois, que o art. 5º, LIV, do texto constitucional quisesse se referir simplesmente ao procedimento, quer seja ao nominado ou inominado. ... Entretanto, quando estivermos diante de processos em que existam ‘acusados’, ainda que entre aspas, em face de processos sancionatórios, os princípios do contraditório e da ampla defesa se hão de colocar” (sic) – Estado de Direito e Devido Processo Legal, **Revista de Direito Administrativo n. 209**, p. 15-16.

⁵² “De procedimentos administrativos podem resultar processos administrativos desde que caracterizada situação demandante de participação dos interessados em contraditório” – **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar**, p. 47.

⁵³ *Ibidem*, p. 48-56. Lembramos que quando o autor se utiliza da expressão “poder estatal” que significar o exercício da competência ou das funções estatais.

1.2.2.5. “Processo administrativo” em sentido amplo

Seguindo a mesma trilha, mas atribuindo maior amplitude ao conceito, encontram-se EGON BOCKMANN MOREIRA, SÉRGIO FERRAZ, ADILSON DALLARI e MÔNICA MARTINS TOSCANO SIMÕES, que identificam o “processo administrativo” com o exercício da função administrativa em uma relação jurídico-processual, independentemente da existência de litigantes e acusados, não fazendo sentido a comum divisão entre processos contenciosos e não-contenciosos⁵⁴.

De acordo com MOREIRA, o critério para que se reconheça a existência do processo administrativo é a existência de uma relação jurídica continuada no tempo, *“...através da prática de série lógica e autônoma de atos – requisito preliminar ao ato final visado pelos sujeitos da relação – ...”* entre Estado e particular. Essa relação continuada é de direito público, pois não tem como objeto imediato o direito material, mas as normas que regulam a seqüência de atos cuja prática é direito e/ou dever das pessoas participantes do processo. Outrossim, é de direito público porque envolve exercício de poder público e sua regulação normativa, bem como o direito-garantia de o cidadão participar da formação das decisões públicas. O processo administrativo é relação jurídica dinâmica, coordenada por normas que estabelecem vínculo de segundo grau entre os sujeitos que dele participam. Os direitos e deveres dos participantes do processo decorrem de regras de direito público, independentemente da natureza jurídica das partes e dos interesses em jogo. Um dos sujeitos exerce “*poder* (*‘dever-poder’*), decorrente da lei, o que significa que pode ser membro do Poder Judiciário ou do Poder Executivo⁵⁵.

MÔNICA MARTINS TOSCANO SIMÕES seguindo o entendimento de que o processo administrativo veicula relação jurídico-processual sustenta que *“...o entendimento mais correto parece ser aquele segundo o qual a função administrativa realiza-se mediante processo, haja ou não contraditoriedade. Já o procedimento seria a forma específica de manifestação do processo, isto é, o rito processual”*⁵⁶.

Com fundamento no princípio da maximização da Democracia, também FERRAZ e DALLARI se posicionam no sentido de reconhecer o “processo administrativo”

⁵⁴ EGON BOCKMANN MOREIRA fornece o exemplo do processo de licitação, que é processo pois trata-se de uma série de atos administrativos, praticada em harmonia com atos privados, visando a celebrar contratos de conteúdo patrimonial sem o traço da litigância ou da acusação, mas no qual se estabelece uma relação jurídica entre particulares interessados e o ente público que promove o certame – **Processo...**, *op. cit.*, p. 50-51.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 60-61.

⁵⁶ **O processo administrativo e a invalidação de atos viciados**, p. 35.

de forma unitária, sem distinção de modelos. Criticam, por isso, os posicionamentos que separam os processos sem caráter contencioso daqueles contenciosos. Sempre em defesa da mais ampla interpretação do princípio democrático no processo administrativo, sustentam que não se justifica a incidência das idéias nobres do processo em uma parte do processo administrativo e em outra parte fazer “...ressuscitar o ‘patrimonialismo fazendário’ do procedimento administrativo”⁵⁷.

Em outras palavras, não é defensável distinguir dois graus ou dois modelos de processo administrativo: um primeiro composto pelos processos não-revisivos, não-sancionatórios, não-punitivos, para os quais não seria aplicável, na íntegra, a pauta constitucional e axiológica por nós deduzida, uma espacialidade em que a Administração desenvolveria as etapas sem publicidade, motivação, contraditório etc.; um segundo grau ou modelo constituído por modelos revisivos, sancionatórios, punitivos, para os quais, aí sim, e só então, impostergáveis a publicidade, a fundamentação etc. (sic)⁵⁸

Os critérios utilizados por esses autores são de três ordens: lógica, normativa e ideológica. O critério lógico fundamenta-se no argumento de que seria equivocado usar o título “procedimento administrativo” para designar, a um só tempo, processo e procedimento – em sentido estrito – administrativos. O normativo encontra repouso na Constituição Federal, no seu artigo 5º, LV, que chamou de processo administrativo a realidade categórica ali regulada. Por fim, o critério ideológico, com base na doutrina processualística civil germânica, contribuiu para que processo fosse visto como “...relação jurídica, entre Estado e cidadão, para viabilizar e instrumentalizar o direito público subjetivo à solução imparcial dos litígios pelo Estado (heterocomposição dos litígios), mesmo quando o Estado seja parte”⁵⁹.

SÉRGIO FERRAZ, em trabalho posterior, explicita seu entendimento sobre a eventualidade do exercício do contraditório e da ampla defesa, no processo administrativo, alegando que o que conota essa realidade é “a) a possibilidade do contraditório (e da ampla defesa) e b) a potencialidade de seu exercício influir no conteúdo do ato final (decisão)”⁶⁰.

⁵⁷ **Processo...**, op. cit., p. 23.

⁵⁸ *Idem*.

⁵⁹ **Processo...**, op. cit., p. 34 e 35

⁶⁰ Processo Administrativo: parte geral, in José Eduardo Martins Cardozo; João Eduardo Lopes Queiroz; Márcia Valquiria Batista dos Santos (org.). **Curso de Direito Administrativo Econômico**, p. 816.

1.2.2.6. Processo administrativo tributário

A doutrina mais atualizada do Direito Tributário adere, de modo geral, ao entendimento esposado pela dominante doutrina processual-administrativista – itens 1.2.2.3 e 1.2.2.4 – de que existe “processo” na atividade procedimental tributária, superando, desse modo, tradicionais visões da ordem constitucional anterior à vigente, que sustentavam que a atividade processual desenvolvida perante a Administração Pública era “procedimento”⁶¹.

Por outro lado, em que pesem manifestações favoráveis a uma amplitude maior para o conceito de “processo administrativo”, desvinculado do caráter contencioso, a doutrina majoritária ainda enfatiza que só há atividade processual quando o procedimento – modo de exteriorização da atividade processual – se desenvolver em contraditório, o quê pressupõe a existência de conflito.

Assim sendo, podemos afirmar que “processo administrativo tributário”, é a sucessão de atos, devidamente preestabelecidos em lei, encadeados logicamente e tendentes a uma solução final, desenvolvidos em um procedimento contraditório, instaurado pela impugnação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, consubstanciada contra a imposição tributária e/ou penalidade pecuniária, decorrentes do ato de lançamento e/ou aplicação de penalidade, visando desconstituir total ou parcialmente a referida imposição que lhe é atribuída.

A doutrina de Direito Tributário é majoritária na adesão à idéia de processo administrativo tributário que toma por pressuposto a existência de conflito, de litígio. São representantes desse pensamento os juristas ALBERTO XAVIER⁶², PAULO CESAR

⁶¹ EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO relata que seu entendimento anterior foi revisto para o fim de adotar o conceito de processo administrativo tributário, em substituição ao de procedimento. Sustentava esse autor que para qualificar o contencioso administrativo tributário deveria prevalecer a designação “procedimento administrativo” em razão de estar consagrada pela tradição e pelo fato de que o uso da expressão “processo administrativo” poderia implicar a usurpação de signo fortemente conectado ao desempenho da função típica do Judiciário. Cita GERALDO ATALIBA, que tinha o mesmo entendimento – **Curso...**, *op. cit.*, p. 64.

⁶² “Processo é, pois, o procedimento que tem por objeto a solução de um litígio, caracterizado, na clássica versão de Carnelutti, pelo conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência (elemento formal). Processo administrativo é aquele cujo julgamento compete à própria administração” – **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**, p. 5. Outrossim, define sobre processo administrativo tributário: “...de natureza materialmente administrativa, através do qual a Administração, sendo o caso disso, reaprecia, sob impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado, através de um procedimento regido pelo princípio do contraditório (e daí a alusão a um ‘processo contencioso’)” – **Do Lançamento...**, *op. cit.*, p. 118.

CONRADO⁶³, JAMES MARINS⁶⁴, FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁶⁵, MÁRCIO PESTANA⁶⁶, LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS⁶⁷, dentre outros.

Destaque-se a doutrina de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, que parte das noções relacionadas às funções estatais para traçar o seu conceito de processo administrativo tributário. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário são os órgãos que exercitam o Poder Estatal, de acordo com funções que lhes são típicas, mas não exclusivas, e das quais lhes tomam a denominação. Por conta dessa ausência de exclusividade no exercício das funções por parte de cada um dos poderes estatais, verifica-se que eles exercem funções que não lhes são típicas⁶⁸.

A função peculiar ao Poder Executivo é a **função administrativa ativa** “...que consiste na produção de atos jurídicos concretos, complementares àqueles abstratamente contidos nas normas legislativas”⁶⁹. No exercício de tal atividade, o Estado não é apenas a fonte emanadora dos seus atos, mas também é parte das relações a que eles se referem, assumindo uma posição de superioridade perante as demais partes. Tais relações situam-se no plano vertical e não horizontal e são determinadas por razões de interesse ou utilidade pública. Por outro lado, existe um outro tipo de atuação, no âmbito do Executivo, com o objetivo de solucionar, conforme o Direito, controvérsias surgidas com os administrados em consequência do desempenho da função administrativa ativa: “a função administrativa judicante”. A primeira persegue o interesse público, enquanto a segunda “...visa aos interesses da ordem jurídica globalmente considerados”⁷⁰. A **função**

⁶³ “...‘processo administrativo’ (tributário) é relação jurídica implicada por conflito especialmente qualificado pela prévia fixação da norma individual e concreta do lançamento ou do “auto-lançamento” – **Processo tributário**, p. 101.

⁶⁴ “O processo administrativo tributário contempla o conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual-administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública (pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte)” –: **Direito Processual...**, op. cit., p. 94.

⁶⁵ “...a figura do processo administrativo fiscal só aparece em momento posterior ao nascimento do crédito tributário, mediante a resistência do contribuinte à pretensão do Fisco” – **A Prova no Direito Tributário**, p. 271.

⁶⁶ “...o processo administrativo-tributário evidencia a prática de ações lingüísticas, autônomas, mas sucessiva, lógica e juridicamente encadeadas com o propósito de, ao final, obter-se, no âmbito da Administração Pública, uma decisão prescritora de comportamento, terminativa da controvérsia até então existente entre a própria Administração Pública e o Administrado, no que se refere à matéria tributária” – **A prova no processo administrativo-tributário**, p. 22.

⁶⁷ “A pretensão do contribuinte que leva à controvérsia do lançamento de tributo ou aplicação de penalidade, pela apresentação da impugnação, constitui objeto do processo administrativo tributário. Este debruça-se sobre a validade ou invalidade de um determinado lançamento ou aplicação de penalidade administrativa tributária” – **Processo administrativo tributário**, p. 55

⁶⁸ **Curso...**, op. cit., p. 54-55.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 55.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 55-56.

administrativa judicante visa eliminar o risco de lesão a direitos subjetivos dos administrados que possa decorrer do desempenho da função administrativa ativa⁷¹.

Para identificar o exercício da função administrativa judicante, BOTTALLO vale-se dos apontamentos de MIGUEL SEABRA FAGUNDES sobre os elementos da função jurisdicional, afirmando que tais elementos também estão presentes na função administrativa judicante, quais sejam:

a) como momento de seu exercício, uma situação contenciosa surgida no processo de realização do direito; b) como modo de alcançar sua finalidade, a interpretação definitiva do direito controvertido; c) como finalidade de seu exercício, o trancamento da situação contenciosa, consequência necessária da interpretação fixada.⁷²

No exercício da função judicante administrativa, especialmente de cunho tributário, a situação de conflito é instaurada pelo administrado, por manifestar resistência à pretensão estatal, de acordo com o direito expressamente reconhecido no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, de opor “ *reclamações e recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*”. Enquanto o lançamento e o auto de infração são atos privativos da “*autoridade administrativa*”, nos termos do artigo 142, do mesmo diploma, assevera BOTTALLO que o contencioso “...*só pode ser instaurado pelo sujeito passivo titular de uma pretensão concreta a ser alcançada por meio desta iniciativa*”⁷³.

Além de ser ato de concreta aplicação da norma jurídica tributária, a função administrativa judicante deve realizar a interpretação do direito controvertido, determinando-lhe o sentido, no caso concreto, bem como remover uma situação contenciosa. A eliminação definitiva do conflito poderá ocorrer quando houver o reconhecimento da improcedência ou invalidade da prestação tributária que, em momento anterior, fora imposta ao sujeito passivo, ou ainda, se mantida a cobrança, o contribuinte satisfizer a obrigação⁷⁴.

⁷¹ *Ibidem*, p. 56.

⁷² **O Controle dos atos Administrativos pelo Poder Judiciário**, p. 14-15

⁷³ *Ibidem*, p. 57.

⁷⁴ De acordo com MARCO AURÉLIO GRECO, a etapa contenciosa desembocará numa decisão que solucionará o conflito, podendo ou não eliminá-lo. O conflito só é eliminado efetivamente quando uma das partes interessadas concorda com a alternativa diversa convencendo-se da sua exatidão. A solução de conflito existe quando uma das alternativas é confirmada independentemente da concordância da outra parte. Ou seja, se a decisão, no contencioso administrativo tributário, for favorável ao contribuinte, o conflito é eliminado. Se, por outro lado, a decisão for favorável ou parcialmente favorável ao Fisco, o conflito foi solucionado na esfera administrativa, mas não necessariamente eliminado, uma vez que o contribuinte pode provocar o Poder Judiciário – **Dívidas Fiscais – I**, p. 42-43. No mesmo sentido, em outra obra, assevera o autor: “*A decisão editada poderá 1. eliminar o conflito que a solicitou, se tiver o efeito de*

Finalmente, quanto às diferenças da função administrativa judicante da função jurisdicional, BOTTALLO indica diferenças de cunho formal, relacionadas ao âmbito do poder estatal em que são desenvolvidas: Poder Judiciário a última e Poder Executivo a primeira. Outrossim, a função administrativa judicante nem sempre consegue eliminar definitivamente o conflito, ao contrário da função jurisdicional que possui essa prerrogativa. Quanto às diferenças entre a função administrativa judicante e a função administrativa ativa, elas são de natureza material, pois esta não tem o litígio como pressuposto de exercício, realiza-se através de atos de aplicação da lei e visa ao restabelecimento de situações jurídicas individuais que não o da remoção de conflitos. A conclusão a que se chega é a seguinte: “...a função administrativa judicante distingue-se formalmente da jurisdicional e substancialmente da ativa”⁷⁵.

1.2.2.7. Procedimento administrativo tributário

Estabelecido, portanto, o conceito de “processo administrativo tributário” vigente na doutrina, é necessário estabelecer o que é o “procedimento administrativo tributário”, visto que este também é objeto de estudos e considerações relevantes.

A atividade administrativa de verificação e apuração da obrigação tributária – que pode ou não culminar com o lançamento tributário – pode ser desenvolvida sob um “iter” procedimental, ou seja, numa seqüência preordenada de atos ou, ainda, pode prescindir desse procedimento por desenvolver-se em ato único. Por faltar a esta atividade procedimental os critérios do **conflito** e o da **existência de contraditório**, entende-se, freqüentemente, que não se trata de verdadeiro “processo”, mas de mero “procedimento administrativo tributário”.

As razões para esse ponto de vista estão nos fundamentos teóricos que justificam o que é “processo”. Procedimento sem contraditório e sem conflito - utilizando-se DINAMARCO como referência – não é processo, mas procedimento.

desaparecer o dado de fato que originou o conflito; 2. resolver o conflito, com ou sem a eliminação, se lhe der uma solução mediante o prestígio total ou parcial de qualquer das alternativas, podendo, portanto, não satisfazer nenhuma delas; e 3. em decorrência da insatisfação que aí se deu, gerar novos conflitos que, por sua vez, pedirão novas decisões e assim sucessivamente até os limites dispostos lema norma jurídica”. Dinâmica da Tributação, p. 116.

⁷⁵ **Curso..**, *op. cit.*, p. 59.

As atividades fiscalizatórias e preparatórias do lançamento são atividades meramente inquisitivas da Administração Fazendária, não havendo participação do sujeito passivo, em regra, nesse momento. Vale dizer, em regra não há a participação o particular na realização do lançamento, o que não significa que o sujeito passivo não possa ou não deva fornecer informações ao Fisco, apresentar documentos *etc.* Pelo fato de não haver contraditório instalado, por inexistência de partes e de conflito, não faria sentido falar em “processo”. Não havendo conflito de interesses a ser tutelado via processo, não cabendo o exercício do contraditório e da ampla defesa por parte dos contribuintes, não há processo, mas procedimento.

Há que se considerar que a atividade de fiscalização dos atos e fatos jurídicos da esfera dos contribuintes, que podem, em tese, dar ensejo à incidência da norma tributária não possui por fim imediato a emanção do ato de lançamento e/ou aplicação de penalidade, pois há a possibilidade de que a atividade investigativa do Fisco conclua que i) não houve fato jurídico tributário suficiente para ensejar a tributação, ou ii) que o contribuinte apurou, calculou e pagou corretamente o tributo, satisfazendo completamente a obrigação tributária, cabendo ao Fisco apenas homologar o pagamento realizado.

Assim, quando se instaura o procedimento de verificação das atividades de determinado contribuinte, o Fisco não sabe ainda qual a finalidade toda da sua atividade: sabe apenas que a finalidade imediata é investigar. Se dessa atividade culminará o ato de lançamento e/ou imposição de penalidade, somente após o procedimento investigativo e análise das provas é que se poderá afirmar com certeza⁷⁶.

1.2.2.8. O conceito de processo administrativo tributário para os fins deste estudo

Neste ponto, enfrentamos um dilema acadêmico: se seguirmos a tendência mais ampla da concepção de processo administrativo, a qual conta com opiniões muito bem fundamentadas e diretamente comprometidas com o princípio democrático, seremos forçados a admitir que a atividade tendente a apurar o fato jurídico tributário e realizar o lançamento – o procedimento de lançamento – pode, sim, ser chamada de “processo administrativo

⁷⁶ Registramos que nossa análise recairá apenas sobre os procedimentos relativos à imposição de tributos. A menção a procedimento de imposição de penalidade é meramente eventual, pois, na prática, o lançamento sói ocorrer concomitantemente ao ato de imposição de penalidade pecuniária. Porém, tal coincidência fática, de modo algum, autoriza concluir pela identidade de atos administrativos decorrentes dos procedimentos de fiscalização.

tributário”, realizado sob o “procedimento” de lançamento – rito procedimental – . Isso porque, de acordo com essa corrente, não faria sentido a divisão entre processos contenciosos e não-contenciosos, conforme exposto no item 1.2.2.4. Aliás, até mesmo as correntes doutrinárias que negam o caráter processual aos procedimentos sem contencioso exaltam a importância da procedimentalização ou processualização da atividade administrativa⁷⁷.

No entanto, é bem verdade que estão em maior número as opiniões da doutrina de Direito Administrativo e de Direito Tributário, que, tendo dedicado seus estudos ao processo administrativo tributário e ao lançamento tributário, não assumem postura tão ampla a ponto de considerar a atividade do lançamento como “processo administrativo”, em razão de nobres e fundados motivos. Até o momento, não encontramos nenhum estudo acerca do “lançamento tributário” focado em uma perspectiva ampla do “processo administrativo”, ou seja, assumindo que o lançamento tributário também é “processo”, não obstante a ausência de litígio e de exercício do contraditório.

Assim, muito embora a nossa simpatia pela concepção mais ampla de “processo administrativo” fique registrada – item 1.2.2.4 –, seguiremos opção terminológica conservadora, trilhando os seguros caminhos que a melhor doutrina do Direito Tributário ilumina, entendendo por “procedimento administrativo tributário” a atividade de investigação e apuração dos fatos jurídicos tributários tendente a realizar o lançamento tributário, culminando com o ato de lançamento, e por “processo administrativo tributário” a atividade que tem lugar a partir da iniciativa do sujeito passivo da relação tributária, que apresenta impugnação ao ato de lançamento, e que se encerra com a decisão administrativa definitiva proferida pelos órgãos de julgamento da Administração Pública Fazendária, de acordo com atribuição legal⁷⁸.

Pretendemos deixar consignado, de resto, que o critério da “litigiosidade” que marca o “processo administrativo tributário” não pode ser fundamento para a mitigação dos direitos e garantias fundamentais no “procedimento administrativo tributário”. Muito embora, o modo de exteriorização do “processo”, em relação ao “procedimento” tributário,

⁷⁷ Vide a opinião de ALBERTO XAVIER, **Do Lançamento...**, *op. cit.*, p. 113-120.

⁷⁸ Não entendemos, contudo, que a adoção de um conceito mais amplo de “processo administrativo tributário” implique na adesão à teoria monista acerca do lançamento, ou seja, de que o lançamento e a impugnação são fases de um mesmo processo ou procedimento, na visão de RUBENS GOMES DE SOUZA: *“Uma primeira característica do contencioso tributário é portanto a de constituir uma continuação ou uma antecipação, ou ainda uma reabertura do processo de lançamento: em qualquer hipótese, o contencioso é sempre um processo da mesma natureza do processo de lançamento”* – **Compêndio de Legislação Tributária**, p. 145. Nesse ponto, estamos com SOUTO MAIOR BORGES, para quem ato de lançamento e ato de revisão de lançamento são atos distintos. O procedimento ou processo de lançamento é distinto do procedimento ou processo que julga a impugnação ao lançamento – **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 451-456.

seja distinto, o que implica reconhecer regimes jurídicos diferentes por sua própria natureza, o fato é que a importância do “procedimento de lançamento” não pode ser relegada a segundo plano: pode-se afirmar que é o momento mais importante da atividade administrativa, pois é exatamente o momento do relato e da comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário, condição *sine qua non* para que a tributação ocorra⁷⁹. Além disso, é quando o agente administrativo exercente da função investigativa tem, efetivamente, o maior contato com as provas relacionadas às atividades do sujeito passivo e pode verificar com maior precisão a ocorrência do suporte fático suficiente para relatar o fato jurídico tributário e emitir a norma individual e concreta do lançamento. É certo que, no momento investigativo, o sujeito passivo não exerce em sua plenitude o seu direito ao contraditório. Ele tem o dever de colaboração com a atividade fiscalizadora, apresentando a documentação e os esclarecimentos que lhe forem solicitados e comprovando o cumprimento dos deveres instrumentais – obrigações acessórias –. O procedimento do lançamento é, portanto, ocasião de plena atividade cognoscitiva para o Fisco.

Desse modo, muito embora o tema dessa monografia seja “A prova no processo administrativo tributário”, o foco do estudo deverá lançar luzes tanto no procedimento administrativo tributário de lançamento, de investigação e apuração dos fatos jurídicos tributários, quanto no processo administrativo tributário contencioso, de revisão do lançamento tributário, instaurado pela impugnação do sujeito passivo, especialmente na sua fase instrutória. Seja no “procedimento de lançamento” seja no “processo administrativo tributário contencioso”, o vetor maior e absoluto é o princípio democrático e a incidência das regras e princípios sobre a prova em ambas as realidades, deverá ser orientada por esse princípio maior.

1.2.3. O REGIME JURÍDICO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O regime jurídico do procedimento e do processo administrativo tributário federal é conformado, basicamente, pela Constituição Federal, pelo Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972 e pela Lei n. 9.784 de 29 de janeiro de 1999, além de dispositivos do Código

⁷⁹ Com exceção das hipóteses em que o contribuinte apura o tributo e paga antecipadamente, restando aguardar a homologação do Fisco ou o decurso do prazo de cinco anos para a “homologação tácita”, ou a preclusão do direito de o Fisco fazer a revisão do ato do contribuinte.

Tributário Nacional e de instrumentos infralegais regulamentares expedidos pela Administração Fazendária Federal – Receita Federal do Brasil e Procuradoria da Fazenda Nacional – ⁸⁰. Reportamo-nos ao item 1.1.5, deste Capítulo, quanto ao regime jurídico constitucional e legal do processo administrativo em geral, que, em tudo e por tudo, aplica-se ao procedimento e ao processo administrativo tributário.

1.3. PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.3.1. INTRODUÇÃO

Expusemos, retro, o regime jurídico do processo administrativo *lato sensu*, mencionando os princípios constitucionais que informam essa atividade. A partir de agora, explicitaremos o conteúdo desses princípios, interpretando-os de acordo com o princípio do Estado Democrático de Direito, em uma visão adequada ao paradigma constitucionalista ⁸¹.

1.3.2. O ESTADO DE DIREITO E O ESTADO CONSTITUCIONAL

1.3.2.1. Notas introdutórias

O modelo positivista de concepção do direito, vigente do século XIX em diante, tornou-se insuficiente para dar conta da realidade jurídica a partir do final da II Guerra Mundial. A necessidade de um retorno às razões morais justificadoras do direito, em detrimento da sua legitimação no “poder” da autoridade, abriram caminho para o fortalecimento da idéia de Estado Constitucional ou Constitucionalista.

⁸⁰ Neste estudo, tratar-se-á somente do processo administrativo tributário no âmbito federal, pela impossibilidade de exame dos procedimentos desenvolvidos em todos os âmbitos da Administração Pública Fazendária – Estados, Distrito Federal e Municípios –. Porém, em se tratando de um estudo fundamentado na Constituição Federal, poderá ser vislumbrada a estrutura geral do processo administrativo tributário, especialmente sob o ponto de vista da prova.

⁸¹ Para simplificação da fala, referir-nos-emos a “processo administrativo tributário” em sentido lato, designando procedimento e processo administrativo tributário, ao tratar dos princípios jurídicos, fazendo expressa distinção quando se tratar de princípios específicos para cada uma dessas realidades.

O modelo positivista repousava no império da lei formal, isto é, a lei emanada da autoridade, fosse qual fosse seu conteúdo material. No modelo constitucionalista contemporâneo, a forma e, muito especialmente, o conteúdo das normas jurídicas, são elementos indissociáveis e conformam a sua validade.

GUSTAVO ZAGREBELSKY afirma que a expressão “Estado de Direito” é uma das mais felizes da ciência jurídica contemporânea, pois contém uma noção genérica e embrionária do constitucionalismo. O Estado de Direito indica o valor da eliminação da arbitrariedade, no âmbito da atividade estatal que afeta os cidadãos. O Estado constitucional é, portanto, considerado como uma versão particular do Estado de Direito, diante da elasticidade intrínseca a esse conceito, e apesar das numerosas diferenças que podem existir dentro da definição de “Estado de Direito”⁸².

Nesse sentido LUIGI FERRAJOLI, confirma essa elasticidade conceitual, ensinando que, na expressão “Estado de Direito”, podem ser reconhecidos dois modelos de Estado distintos. Em sentido lato, débil ou formal, “Estado de Direito” poderia designar qualquer ordenamento no qual as competências públicas são conferidas pela lei e exercitadas nas formas e com os procedimentos legalmente estabelecidos. Esse modelo comportaria todos os ordenamentos jurídicos modernos, inclusive os mais antiliberais. Esse seria o modelo de Estado de Direito formulado por HANS KELSEN, em sua “Teoria Pura do Direito”. Por outro lado, em sua caracterização mais forte, ou substancial, “Estado de Direito” designaria somente aqueles ordenamentos nos quais as competências públicas estão sujeitas à lei relativamente às formas e aos conteúdos. Esses ordenamentos caracterizam-se pelo respeito aos princípios substanciais, estabelecidos pelas normas constitucionais, como a divisão de funções e os direitos fundamentais⁸³.

1.3.2.2. O Estado Constitucional

Com a ascensão do Estado Constitucional contemporâneo, especialmente com a constituição norte-americana e as constituições européias do pós-guerra, consolida-se o paradigma constitucionalista, mediante a subordinação da legalidade às constituições rígidas, hierarquicamente superiores, como normas de reconhecimento da validade das leis⁸⁴.

⁸² *El derecho dúctil: Ley, derechos y justicia*, p. 21.

⁸³ *Pasado y futuro del estado de derecho*, in Miguel Carbonell, *Neoconstitucionalismo(s)*, p. 13.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 18.

As condições de validade das leis solidificam-se na necessidade de coerência dos seus conteúdos com os princípios constitucionais, além da obediência às formas jurídicas. No Estado Constitucional de Direito, a constituição disciplina as formas de produção jurídica e impõe também proibições e obrigações de conteúdo, correlativas aos direitos de liberdade e aos direitos sociais, cuja violação gera antinomias ou lacunas que a ciência jurídica tem o dever de identificar para que sejam eliminadas ou corrigidas. Outrossim, o papel da jurisdição fortalece-se, no sentido de somente ser possível aplicar-se as leis constitucionalmente válidas, formal e materialmente.

O estabelecimento da subordinação da lei aos princípios constitucionais equivale a inserir uma dimensão substancial não somente nas condições de validade das normas, mas também na natureza da democracia. O conteúdo substancial da constituição representa um limite e um complemento à democracia, pois os direitos constitucionalmente estabelecidos são um núcleo intangível pela regra da maioria, além de representarem garantias para os direitos de todos, em face da possibilidade de abusos dos poderes da maioria⁸⁵.

1.3.2.3. Constitucionalismo e Democracia Deliberativa

Dentro do paradigma constitucionalista contemporâneo, a legitimidade das normas jurídicas não mais se justifica pela autoridade de quem as expede. Em uma sociedade pluralista como a atual, várias são as concepções de bem, não sendo possível fundamentar a ordem jurídica em um princípio último de validade universal, tampouco em valores comunitários.

O conteúdo das normas jurídicas, portanto, somente pode ser legitimado com base no princípio democrático. Isso significa que não basta a mera participação popular na escolha dos representantes parlamentares: deve ser garantido o direito à efetiva deliberação pública sobre as questões a serem decididas. O princípio da democracia pressupõe a possibilidade de decisões racionais de questões práticas a serem realizadas em discursos e negociadas pelo procedimento, das quais depende a legitimidade das leis. Esse princípio atua na institucionalização externa e eficaz da participação simétrica numa formação discursiva da opinião e da vontade, a qual se realiza em formas de comunicação garantidas pelo direito.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 18-19.

De acordo com a teoria da democracia deliberativa formulada pelo jurista argentino CARLOS SANTIAGO NINO, embasada na “Teoria de Justiça” de JOHN RAWLS e na “Ética do Discurso” de JÜRGEN HABERMAS, a regra da maioria, no processo de deliberação democrática, analisada a partir de uma perspectiva quantitativa, pode ser muito parcial, pois a maioria pode ignorar os interesses da minoria⁸⁶. Contudo, a regra da maioria deve ser valorizada no sentido de que a imparcialidade pode ser mais bem preservada através dela. O processo de deliberação democrática deve prestigiar a discussão, que teria melhores condições de atingir decisões moralmente corretas do que qualquer outro procedimento de tomada de decisões coletivas⁸⁷. Portanto, o processo democrático tem maior credibilidade e traz melhores razões para que seus resultados sejam aceitos, inclusive quando há dúvidas sobre o acerto moral da decisão⁸⁸. Os participantes do processo democrático são considerados todos aqueles cujos interesses estejam envolvidos no conflito e possam ser afetados pela solução decorrente da deliberação⁸⁹.

Entendemos que o plano da discussão como instrumento de realização da democracia vai além do processo pré-legislativo e legislativo.

A implementação do princípio democrático deve ser prestigiada em todas as esferas de exercício de competência estatais, pois o Estado exerce função pública não somente quando exerce a função legislativa, emitindo instrumentos normativos gerais e abstratos voltados para todos os particulares, mas também quando exerce as funções jurisdicional e administrativa, aplicando as normas jurídicas aos casos concretos⁹⁰.

No âmbito do relacionamento entre Administração Fazendária e cidadãos, o processo administrativo tributário possui estrutura que viabiliza a discussão e a participação

⁸⁶ **La constitución de la democracia deliberativa**, p. 167-168.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 168-178. De acordo com o autor, a teoria epistêmica da democracia deliberativa deve levar em conta: a) *o conhecimento dos interesses dos outros*: os interesses dos indivíduos podem ser modificados se conhecidos os interesses alheios, que podem trazer à discussão fatos relevantes para a decisão; b) *a justificação da justiça*: os indivíduos devem justificar porque são legítimos seus interesses, o que limita a defesa de posições auto-interessadas e fomenta a imparcialidade das decisões; c) *a percepção de erros fáticos e lógicos*: a discussão intersubjetiva permite a detecção de erros de fato ou erros lógicos, estando incluída a necessidade de dar-se voz à minoria; d) *fatores emocionais*: a dimensão afetiva da comunicação impulsiona a discussão moral e o procedimento democrático e mobiliza ao convencimento dos outros acerca da verdade das proposições defendidas; e) *a negociação que subjaz ao processo democrático*: a negociação faz com que os participantes estejam constantemente atentos à maior quantidade de interesses possível, a fim de negociar e trazer soluções que os satisfaçam.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 180-182.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 185-186.

⁹⁰ Falamos em função legislativa, jurisdicional e administrativa, sem, contudo, delimitar a esfera de “poder”, ou melhor, a pessoa política detentora de competência, que as exerce, pois entendemos que todas as três esferas do “poder” estatal exercem funções que lhes são típicas bem como funções atípicas.

dos interessados, fundamental para a formação da vontade estatal. Portanto, assim como o processo legislativo, o processo administrativo tributário também é orientado pelo princípio democrático até a decisão final.

O Estado Constitucional, por ser uma continuação do Estado de Direito, leva às últimas conseqüências o programa de total sujeição de todas as funções do estado ao direito. A Constituição é o ponto de convergência para ordenar e conferir coerência ao princípio da legalidade. O conjunto de princípios e valores constitucionais superiores tem a virtude de conformar o pluralismo da sociedade, possibilitando um consenso social amplo. A lei, portanto, deve ser um objeto de mediação entre a sociedade e os valores e princípios positivados na Constituição.

1.3.3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E PRINCÍPIOS CONEXOS, NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.3.3.1. O princípio da legalidade

O princípio da legalidade é a pauta informativa da atividade estatal. Enquanto aos particulares é autorizado agir livremente, tendo como limites de atuação a lei, ao Estado, Administração Pública, só é possível agir dentro da lei. Essa assertiva é lição preliminar de Direito Público. O artigo 5º, II, da Constituição Federal encerra um “...*dogma fundamental...*”, impedindo que o Estado aja com arbítrio em suas relações com os indivíduos⁹¹. O princípio da legalidade em relação ao Estado pode ser também denominado de “...*princípio da conformidade com as normas legais...*”, que exige que a Administração só atue após a intervenção do legislador que haja traçado o modelo prefigurativo de suas ações futuras⁹².

A Administração Pública subordina-se à lei, e por isso, está sujeita a controles internos e externos da legalidade dos seus atos. O processo administrativo tributário é um dos meios de exercício desse controle.

O fato é que, na exteriorização de qualquer uma de suas funções, o Estado deve obediência ao princípio da legalidade, que se pode expressar em vários aspectos. Em matéria tributária, o princípio da legalidade pode expressar-se nos princípios da estrita legalidade, formal e material – tipicidade –, da capacidade contributiva objetiva e da tipologia

⁹¹ ROQUE CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 211.

⁹² *Ibidem*, p. 211, nota 4.

das espécies de tributos, como exigência de uma absoluta reserva de autoconsentimento em matéria tributária – art. 1º, parágrafo único da Constituição Federal –, sobre todos os elementos conformadores das regras matrizes dos tributos. O legislador brasileiro é bastante limitado, até mesmo tolhido ao legislar pois deve “...agir exclusivamente nos limites das garantias e com acentuada precisão técnica no trato da necessária compatibilidade entre suas opções e o quanto determina a Constituição Federal, para os fins de produção de leis”⁹³.

HELENO TORRES arrola os seguintes papéis que o princípio da legalidade desempenha em matéria tributária: i) “...princípio da ‘reserva de lei’ formal...”, quanto às matérias para as quais a Constituição exige lei específica⁹⁴; ii) “...princípio da ‘tipicidade’ ou legalidade material...”; iii) “...princípio da ‘vinculatividade’ ou princípio da preeminência...”, que exige a submissão de todos os atos administrativos à vontade legislativa, pois a vontade da Administração Pública não representa ordem, mas cumprimento da legalidade, à luz do consentimento expedido pelo povo⁹⁵.

Os dois primeiros aspectos do princípio da legalidade estão relacionados à instituição e majoração de tributos, no âmbito formal e material. Inicialmente, a **legalidade formal**, ou o “princípio da ‘reserva de lei’ formal” refere-se à repartição de competências tributárias e ao modo de exercício do processo legislativo. Somente a lei ordinária, e excepcionalmente, a lei complementar, podem instituir ou majorar tributos. Trata-se da estrita legalidade em matéria tributária, princípio disposto no artigo 150, I, da Constituição Federal. **Materialmente**, a legalidade assume o aspecto do princípio da tipicidade, pois é comando dirigido ao legislador no que se refere ao conteúdo das normas jurídicas gerais e abstratas de acordo com os núcleos fundamentais das regras matrizes dos tributos previstos pela

⁹³ TORRES, Heleno, **Direito Tributário e Direito Privado**, p. 56

⁹⁴ É importante ressaltar que se trata de “reserva de lei formal”, pois o direito pátrio, no que tange à instituição de tributos, prevê a estrita legalidade. Significa que os tributos somente podem ser criados por lei ordinária e por lei complementar, de acordo com a distribuição de competências estabelecida na Constituição Federal. A expressão “reserva de lei” é importada do direito estrangeiro e significa que, nos países em que vige – França, por exemplo –, existe um rol taxativo de matérias que devem ser normatizadas por lei e que as demais matérias que não integram referida lista, podem ser objeto de regulamentos infralegais. Por isso, o uso dessa expressão no Brasil encontra críticas, tendo em vista que tal princípio não pode ser imediatamente transportado para nossa realidade. Conforme nota JOSÉ ROBERTO VIEIRA, acerca do princípio da legalidade em matéria tributária, “...tudo compete à lei, dependendo os decretos e regulamentos unicamente da preexistência de lei cuja execução fiel motive sua expedição”. Princípios Constitucionais e Estado de Direito, **Revista de Direito Tributário** n.54, p. 97.

⁹⁵ **Direito Tributário...**, op. cit., p. 70-71.

Constituição Federal⁹⁶. De acordo com MISABEL DERZI é o “...*princípio da especificação conceitual...*”, ou ainda, “...*princípio da legalidade material...*”, que seria impropriamente chamado de tipologia ou tipicidade⁹⁷. Finalmente, a “**vinculatividade**” é a vinculação da Administração Pública à legalidade material, no que se refere ao conteúdo dos tributos bem como à legalidade que fundamenta seu agir funcional, “...*disciplinando os órgãos, as competências e os procedimentos que se devem executar para que os atos emanados sejam válidos e legítimos*”⁹⁸.

Quanto ao conteúdo, a lei que institui o tributo deve determinar todos os elementos imprescindíveis para a constituição válida de uma relação jurídica tributária. Significa que a lei, formalmente válida, deve determinar a hipótese tributária com todos os seus critérios – material, espacial e temporal – além de fornecer os critérios da relação jurídica tributária – sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota, bem como os dados relativos ao pagamento – prazo, modo e local –, hipóteses de extinção e suspensão da obrigação tributária *etc.*

A norma geral e abstrata, expressa sob a forma da lei, deve conter, pois, todos esses elementos, como meio de realizar o princípio maior da ‘certeza do direito’, na medida em que o preenchimento desses critérios, outrossim, não poderá ser arbitrário, mas vinculado à realização dos princípios maiores declarados na Constituição⁹⁹.

Em relação ao **princípio da tipicidade tributária**, ALBERTO XAVIER aponta quatro corolários: i) “...*princípio da seleção...*”: é o momento primário do processo de tipificação, no qual o legislador deve recortar, de dentro do quadro das possíveis manifestações do princípio da capacidade contributiva, as situações que devem ficar sujeitas à

⁹⁶ Sobre abstração e generalidade como atributos da norma jurídica, NORBERTO BOBBIO entende que sua origem seja de ordem ideológica em não lógica. “*Em outras palavras, pensamos que a generalidade e a abstração sejam requisitos não da norma jurídica tal como é, mas do que deveria ser para corresponder ao ideal de justiça, no qual todos os homens são iguais, todas as ações são certas; isto é são requisitos não tanto da norma jurídica (ou seja, da norma válida em um certo sistema), mas da norma justa. ... Com relação a uma prescrição individual, uma prescrição geral é julgada como mais apropriada para realizar um dos fins fundamentais a que todo o ordenamento jurídico deveria tender: a igualdade. ... Quanto à prescrição abstrata, ela é considerada como a única capaz de realizar um outro fim a que tende todo o ordenamento civil: a certeza. Por ‘certeza’, se entende a determinação, de uma vez por todas, dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão esteja em grau de saber, com antecedência as consequências das próprias ações*” – **Teoria da Norma Jurídica**, p. 182.

⁹⁷ Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no Direito Tributário, **Justiça Tributária**, p. 627

⁹⁸ HELENO TORRES, **Direito tributário...**, *op.cit.*, p. 71.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 72.

imposição; a seleção possui duplo efeito, quais sejam, especificar o conceito geral a que o tipo se reporta e o preenchimento incompleto do conceito, pois ele não é esgotado; ii) “...*princípio do ‘numerus clausus’*”: a tipologia deve ser taxativa, sendo proibida a utilização de analogia; iii) “...*princípio do exclusivismo*...”: os tipos legais devem conter a descrição completa dos elementos necessários à tributação, bastando a descrição desses dados para desencadear os efeitos tributário. Os elementos do tipo são, ao mesmo tempo, necessários e suficientes para a produção de efeitos jurídicos. É o chamado princípio da tipicidade fechada; iv) “...*princípio da determinação*...”: o conteúdo da decisão deve encontrar-se rigorosamente determinado na lei, vale dizer, a conduta e o critério de decisão, evitando a utilização de critérios subjetivos do aplicador da lei¹⁰⁰.

No plano da concreta aplicação da lei, o tributo somente pode ser exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Se não se realiza o fato jurídico tributário, com a realização de absolutamente todos os elementos descritos na hipótese de incidência da norma tributária, não há tributo devido e eventual lançamento e arrecadação serão inválidos¹⁰¹. Este não é outro senão o princípio da preeminência da lei ou da conformidade, que se traduz na idéia de que cada ato concreto da Administração é inválido se e na medida em que contraria uma lei¹⁰².

Daí se extrai a imposição de que o ato do lançamento somente pode ser realizado nos exatos termos da lei. Isso porque, sendo ato de criação e aplicação da lei, é, por sua vez, norma individual e concreta, que tem sua fonte de validade nas normas jurídicas que lhe são hierarquicamente superiores¹⁰³. O ato de lançamento, assim como o ato final de revisão do lançamento proferido no processo administrativo tributário contencioso – decisão administrativa –, são normas jurídicas individuais e concretas que fundamentam sua validade diretamente nas normas jurídicas com maior nível de generalidade e abstração.

A esse processo de busca da razão de ser nas normas jurídicas gerais e abstratas, como fundamento de validade para a criação de normas jurídicas individuais e concretas, que realizam a aplicação do direito, denomina-se processo de positivação do direito. Por isso, a vinculação à lei, para a validade da tributação, em última análise, é imperativo de ordem lógica do ordenamento jurídico.

¹⁰⁰ Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, p. 83-99.

¹⁰¹ ROQUE CARRAZZA, *Curso...*, op.cit., p. 381.

¹⁰² ALBERTO XAVIER, *Os princípios...*, op. cit., p. 14.

Outros princípios plenamente aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo tributário decorrem do princípio da legalidade no Direito Tributário: o princípio da imparcialidade no sentido material, o princípio da oficialidade, o princípio inquisitivo e o princípio da verdade material. É certo que outros princípios poderiam ser por nós apontados como decorrentes ou vinculados ao princípio da legalidade no Direito Tributário para fins de orientação do procedimento e do processo administrativo tributário. Porém, tendo em vista os limites deste trabalho, discorreremos apenas sobre os referidos princípios, fazendo referência, eventualmente, a outros princípios a eles relacionados.

1.3.3.2. O princípio da imparcialidade do aplicador do direito

Em face da vinculação absoluta da Administração Pública à lei, o agente administrativo responsável pela criação e aplicação do direito, no âmbito da atividade processual e procedimental administrativa tributária, desenvolve suas atividades de modo totalmente adstrito aos ditames legais. Isso significa que não existe vontade pessoal do agente no processo de criação e aplicação das leis, senão a vontade da lei.

Na relação jurídica tributária, seja no procedimento de lançamento, seja no processo administrativo tributário, o sujeito passivo e o Fisco enquadram-se no conceito de parte, que, de acordo com a teoria geral do direito, significa o sujeito que, numa relação jurídica, é portador de interesse para cuja satisfação atua, tenha esse interesse caráter substantivo ou processual. O sujeito passivo, nesse procedimento, é titular de deveres, mas também de direitos subjetivos indispensáveis à defesa dos seus interesses, pela garantia da regularidade da investigação da verdade tributária. Desse modo, concluímos, com ALBERTO XAVIER, que “...o particular contribuinte é, assim, para além de parte em sentido material, parte em sentido formal”¹⁰⁴.

Contudo, mais difícil de vislumbrar é a qualidade de parte, no que se refere à posição do Fisco, no procedimento de lançamento e no processo administrativo tributário, pois está vinculado ao princípio da legalidade, pelo qual não pode legitimamente pretender uma prestação tributária diversa da prevista em lei.

¹⁰³ Ato de criação e aplicação do direito de acordo com HANS KELSEN, **Teoria Pura do Direito**. Na doutrina pátria de Direito Tributário, conferir JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento tributário**.

¹⁰⁴ **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 153.

É necessário, portanto, analisar a questão sob o ponto de vista dos interesses que a Administração pode perseguir: o interesse formal ou financeiro, correspondente à ao objeto da prestação tributária, enquanto titular de um direito de crédito, e, por outro lado, o interesse substancial de justiça, na qualidade de órgão aplicador do direito. Ensina ALBERTO XAVIER que,

... se de início, as primeiras linhas do procedimento administrativo de lançamento foram traçadas tendo em vista o interesse puramente financeiro do Estado, de tal modo que ele se caracterizava ou pela negação da qualidade de sujeito processual ao contribuinte ou, quando muito, pela atribuição de uma posição de parte em sentido formal muito diminuída, as fortes tendências no sentido de uma maior imparcialidade da Administração e do robustecimento dos direitos individuais acabaram por se traduzir numa nova configuração do procedimento, inspirado agora pelo interesse substancial do Estado.¹⁰⁵

Ainda quando o Fisco exerce a função judicante e quando atua como “parte contrária” no processo administrativo tributário, não persegue interesse próprio e contraposto ao do contribuinte: persegue o interesse público primário, que é o interesse coletivo, independentemente deste se consubstanciar na tributação ou no direito invocado pelo contribuinte. E o interesse público primário somente será satisfeito se e quando ocorrerem as condições fáticas descritas na norma tributária. Fora daí, o interesse da Administração passa a ser “pessoal” e secundário, movido pela sanha arrecadatória, que não se adequa aos interesses de um Estado Democrático de Direito. Por outro lado, se se comprovar, no curso da atividade processual, que efetivamente ocorreram todos os elementos necessários e suficientes para a incidência da norma tributária, a Administração tem o dever – e não somente o direito – de manter a cobrança tributária.

Portanto, a atuação do Fisco no procedimento e no processo administrativo tributário deve ser imparcial, pois, nele o Fisco persegue, a descoberta da verdade material, sendo, então, indiferente ao objeto do processo sejam os fatos apurados “favoráveis” – por exemplo, quando o Fisco verifica a existência da obrigação tributária – sejam eles “desfavoráveis”, tal como sucede com a verificação administrativa da inexistência de débito ou da ocorrência dos pressupostos legais para o desfrute de uma isenção tributária¹⁰⁶.

É necessário ressaltar que a imparcialidade de que ora se trata é no sentido de isenção do agente administrativo que procede a fiscalização ou do julgador administrativo; trata-se de uma **imparcialidade no sentido material**, a qual impede que o agente seja movido

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 155

¹⁰⁶ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 122.

por interesses secundários da Administração Pública para fundamentar seu agir. No entanto, formalmente, não se pode afirmar que exista o dever de imparcialidade. Em verdade, isso não é possível, pois a imparcialidade formal é considerada no sentido de “não-parte”, ou seja, o agente administrativo que ocupa a função de instruir e julgar o processo administrativo tributário contencioso não é um terceiro imparcial, como é o juiz integrante do Poder Judiciário. O agente estatal que exerce a função administrativa judicante não é independente pois ocupa cargo no mesmo órgão em que ocupa o agente administrativo que procedeu à fiscalização e ao lançamento, exercente da função administrativa ativa.

Também se pode relacionar o princípio da imparcialidade com o **princípio da impessoalidade**, destacado no artigo 37 da Constituição Federal, que é princípio geral aplicável a toda a atividade administrativa, e, portanto a toda a processualidade administrativa tributária, em sentido amplo.

De acordo com GERALDO ATALIBA, o princípio da impessoalidade

É uma dedução que fazem os doutrinadores em todos os climas de Estado constitucional, mas que ganha dimensão especial no Estado que consagra o princípio republicano acima de tudo e em primeiro lugar, como é o caso da Constituição brasileira. Se todos, como cidadãos, criamos o Estado, os nossos representantes, os constituintes, que lhe dão estrutura, trazem as suas feições; se damos o poder para que o Estado o exerça em nosso benefício, está visto que o importantíssimo conjunto de órgãos do Estado, chamado Administração Pública, seus agentes agirão de modo impessoal, ou seja, tratarão os assuntos que estão aos seus cuidados, com a máxima objetividade, sem nenhuma consideração subjetiva que possa permitir que seus sentimentos, inclinações, simpatias ou paixões nas decisões que adotam ou sugestões que fazem¹⁰⁷.

Desse modo, o Fisco, através de seus agentes, deve agir guiado pelo princípio da imparcialidade, com isenção e com vistas ao interesse público primário, pautando-se, de modo estrito, à legalidade. Porém, não se pode atribuir a qualidade de independente, ou de terceiro imparcial, ao órgão julgador, no processo administrativo tributário contencioso, pois, invariavelmente, seus agentes fazem parte dos quadros da Administração Pública Fazendária.

¹⁰⁷ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 121.

1.3.3.3. Princípio da oficialidade

A ação do Fisco, no procedimento tributário, é impulsionada por deveres legais. Na concepção clássica de SEABRA FAGUNDES, administrar é aplicar a lei de ofício¹⁰⁸. Assim, em decorrência do dever de ofício, cabe ao Fisco investigar periodicamente os contribuintes, revisar suas declarações e exigir o pagamento dos tributos e das multas. E, decorrente do dever de arrecadar é o dever de investigar, não somente os contribuintes, mas também todas as pessoas com deveres impostos pela legislação tributária¹⁰⁹.

A realização do lançamento é obrigatória para o Fisco, sempre que ocorridos os pressupostos fáticos da norma tributária. No processo administrativo tributário contencioso, o impulso inicial é dado pelo sujeito passivo, suposto contribuinte da relação tributária, mas a condução dos atos do processo incumbe à autoridade julgadora, até a sua conclusão, sob pena de incorrer em responsabilização funcional¹¹⁰.

1.3.3.4. Princípio inquisitivo

Diretamente relacionado ao princípio da legalidade bem como aos princípios da oficialidade e da verdade material – explicitado no próximo subitem –, existe o princípio inquisitivo, ou da investigação. Se no procedimento de lançamento, o Fisco tem o dever de investigar se houve o fato jurídico tributário suficiente para a incidência da norma tributária, no processo administrativo de julgamento, o julgador possui capacidade instrutória para requerer diligências adicionais de produção de provas, além daquelas já requeridas e produzidas pelo contribuinte. Trata-se de princípio de natureza processual, que é contraposto, freqüentemente, ao princípio dispositivo, pelo qual as partes têm liberdade de limitar a atuação investigativa do julgador aos fatos que elas trazem ao processo. Ao contrário, o princípio inquisitivo atribui ao julgador a liberdade de ação na produção probatória, independentemente da vontade das partes¹¹¹.

¹⁰⁸ **O controle...**, *op. cit.*, p. 4.

¹⁰⁹ AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, **Princípios fundamentais do Direito Administrativo Tributário**, p. 16.

¹¹⁰ LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS, **Processo...**, *op. cit.*, p. 44-45.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 46-47

1.3.3.5. Princípio da verdade material

Reflexo imediato do princípio da legalidade, no procedimento e no processo administrativo tributário, é o princípio da “verdade material”¹¹². Conforme a tradicional doutrina, o princípio que rege a atividade probatória, no curso do procedimento e do processo, é o princípio da **verdade material**, em contraposição ao princípio da verdade formal, geralmente atribuído ao processo civil, realizado em face do Poder Judiciário, pelo qual o órgão julgador se convence de acordo com os fatos trazidos pelas partes ao processo, que podem não corresponder à verdade real dos fatos.

De modo sintético, o princípio da verdade material é a necessidade de apuração concreta e verdadeira do fato jurídico tributário, de acordo com a realidade empírica. A natureza pública da relação jurídica de direito material veiculada através do processo administrativo tributário, não autoriza, pelo menos em regra, a sua disposição pelas partes¹¹³. Além disso, havendo a atribuição de amplos poderes investigatórios tanto ao órgão fiscalizador quanto ao órgão julgador, a “verdade material” deve ser exaustivamente buscada em prol do ato final de lançamento ou de julgamento, pois “...*não condiz com o princípio da legalidade que a obrigação tributária possa ter nascimento sem que se encontre um fato gerador*”¹¹⁴. Desse modo, a investigação deve obedecer ao princípio inquisitivo e a valoração dos fatos ao princípio da verdade material¹¹⁵.

Os direitos concernentes às relações tributárias são indisponíveis – em regra – , por se tratarem de direitos e garantias tanto do contribuinte quanto do Estado. Os contribuintes têm o direito constitucional de serem tributados à medida exata da ocorrência do fato jurídico tributário ao qual deram ensejo. O Estado, por sua vez, por não pode dispor dos recursos financeiros destinados às consecuições das suas finalidades, que são as mais diversas possíveis e que, em última análise, pertencem ao povo.

Como exceção à regra, admite-se que o sujeito passivo disponha dos seus direitos no processo administrativo tributário, quando, ao ser tributado de forma ilegal, pode

¹¹² J.L. SALDANHA SANCHES, **O Ônus da Prova no Processo Fiscal**, p. 7.

¹¹³ Em regra afirma-se que a relação jurídica tributária é indisponível. No entanto, há uma margem de disponibilidade por parte do contribuinte, quando ele, por exemplo, opta por pagar o tributo, invalidamente lançado, e não apresentar impugnação, ou quando desiste da sua impugnação após instaurado o processo administrativo contencioso, ou ainda, quando não recorre da decisão que lhe foi desfavorável, mesmo que saiba que o tributo está sendo cobrado indevidamente.

¹¹⁴ LUIS EDUARDO SHOUERI e GUSTAVO EMÍLIO CONTRUCCI SOUZA, **Verdade material no processo administrativo tributário**, in Valdir de Oliveira Rocha, **Processo Administrativo Tributário**, v.III, p. 149.

¹¹⁵ ALBERTO XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 121.

optar por recolher aos cofres do Estado os valores que lhe estão sendo imputados, sem se opor à cobrança ilegítima. Pode, também, no curso do processo administrativo tributário, desistir da sua impugnação ou optar por não apresentar os recursos a que tem direito. Contudo, uma vez apresentada a impugnação pelo sujeito passivo diante do Estado, não existe qualquer possibilidade de transigência por parte do particular ou do Fisco no que se refere à aplicação das regras e princípios de Direito ou de mitigação de direitos e garantias fundamentais.

Sendo o lançamento um ato vinculado e tendo o Fisco a missão de verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, não existe outra forma de agir senão com a exaustiva investigação acerca das circunstâncias fáticas que podem dar ensejo à tributação.

A autoridade fiscal, ao cumprir o dever de investigar a verdade dos fatos jurídicos, não cumpre o dever de provar, no sentido jurisdicional de formar o convencimento do juiz, nem se desincumbe de eventual “ônus da prova”, pois não tem interesse próprio a defender. Age por dever de ofício, para formar seu próprio convencimento quanto aos fatos que devem ser considerados para determinar o valor do tributo¹¹⁶.

A autoridade administrativa responsável pela realização do lançamento e a autoridade julgadora têm, por esse princípio, a liberdade para colher as provas que entenderem necessárias à demonstração da ocorrência ou não do fato jurídico tributário¹¹⁷.

Em sentido contrário ao princípio da verdade material, FABIANA DEL PADRE TOMÉ reputa impossível atingir a verdade material, considerando improcedente, portanto, a prescrição desse princípio. “*A verdade que se busca no curso do processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica...*”¹¹⁸. Com efeito, a posição adotada por essa autora, em que pese destoar da majoritária e pacífica doutrina sobre o princípio da verdade material, encontra fundamento nas premissas de trabalho que adota, especialmente em função da importância da linguagem na constituição do direito. A esse ponto de vista retornaremos adiante, ao tratar da questão da prova propriamente.

Adiantando nosso ponto de vista, que será explicitado na segunda parte deste trabalho, concordamos com o entendimento de que a contraposição entre verdade formal e material não encontra embasamento lógico-filosófico para se sustentar, pois, estamos convencidos de que a verdade absoluta é um valor inatingível – o que não significa inexistente –, sendo a realidade fática igualmente inatingível de modo absoluto, por esgotar-se em si

¹¹⁶ AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 51.

¹¹⁷ MARY ELBE GOMES QUEIROZ, **Do lançamento tributário – execução e controle**, p. 107.

¹¹⁸ **A prova...**, *op. cit.*, p. 25.

mesma¹¹⁹. O princípio da verdade material, do modo como está disposto na doutrina de modo geral, leva em consideração uma interpretação superficial da teoria da verdade por correspondência – “realismo ingênuo”, conforme MICHELLE TARUFFO –, pois pressupõe que as provas são capazes de atingir totalmente a realidade fática¹²⁰. De início, já se vislumbra impossível o atingimento da verdade absoluta, tão-somente por existirem no ordenamento jurídico regras que impõem limites à prova jurídica, como a proibição de provas ilícitas, a preclusão, os prazos *etc.*

No entanto, estamos convencidos de que a verdade é o vetor informativo da atividade investigativa e instrutória da Administração Pública. A verdade existe e deve ser buscada, como limite ideal de atuação. Nesse sentido, portanto, deve ser reconstruído o princípio da verdade material: como vetor ao qual se dirige a atividade investigativa, no sentido de exaurir as possibilidades probatórias, aceitando-se a participação ativa do administrado na fixação dos fatos relevantes para a tributação, bem como impondo à Administração a mais aprofundada investigação das circunstâncias fáticas da esfera dos contribuintes, seja antes do lançamento tributário, seja na fase instrutória do processo administrativo tributário. O princípio inquisitivo dá a conformação do princípio da verdade material, o qual, em conjunto com o princípio da livre apreciação das provas, tende a realizar os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito bem como o princípio da legalidade.

MARIA RITA FERRAGUT, partindo da premissa de que os fatos jurídicos são “...articulações lingüísticas sobre a realidade...”, proclama que a verdade material é inatingível, “...não obstante constitua-se em dever jurídico de investigação, princípio diretivo do procedimento e do processo administrativos tributários”(sic)¹²¹. Os princípios da legalidade e da supremacia do interesse público levam à busca da verdade material, possibilitando o contraditório e a investigação inquisitiva, que confere à Administração o direito de não se limitar a determinados meios de prova e o dever de esgotar as diligências probatórias necessárias à identificação do fato jurídico tributário¹²².

Portanto, a apuração da verdade material está mais ligada à necessidade de ampla instrução probatória, ao princípio inquisitivo, pelo qual o órgão julgador ou investigador tem o dever de exaurir as possibilidades de prova, do que essencialmente ligada à

¹¹⁹ Muito embora as premissas teóricas que ora adotamos impliquem em conclusões distintas das dos adeptos das teorias semióticas da verdade, como a autora supracitada.

¹²⁰ **La prova dei fatti giuridici**, p.146, nota 9. TARUFFO adere à “teoria semântica da verdade como correspondência”, formulada por ALFRED TARSKI, sobre a qual discutiremos no capítulo 3.

¹²¹ **Presunções no Direito Tributário**, p. 105.

correspondência total com a realidade dos fatos, muito embora essa aproximação da realidade seja desejável.

Em suma, o processo administrativo tributário está vinculado ao princípio da legalidade, desde que se trate de lei válida, o que significa exigir a sua compatibilidade absoluta com a Constituição. A adequação ao texto constitucional deve ser entendida a partir da aplicação dos seus princípios e regras, dentre os quais o princípio democrático. O processo administrativo tributário deve garantir os dois valores primordiais de um Estado Democrático de Direito: a justiça e a segurança jurídica. Portanto, não pode ser utilizado com o escopo de obtenção “...da eficiência maior da Administração Pública na cobrança dos tributos”, pois, segundo OCTAVIO FISCHER, “...o processo administrativo não pertence à Administração Pública”¹²³.

1.3.4. Os PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

1.3.4.1. Introdução

Os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa são princípios distintos entre si, com conteúdos bem definidos. Previstos nos incisos LIV – devido processo legal – e LV – contraditório e ampla defesa – do artigo 5º da Constituição Federal, são os princípios constitucionais gerais do processo por excelência, incidentes imediatamente em qualquer espécie processual existente no ordenamento jurídico brasileiro, e, por isso mesmo, no procedimento administrativo tributário de lançamento e ao processo administrativo tributário contencioso. Apesar de distintos, implicam-se mutuamente, podendo-se dizer que só existe o devido processo legal quando se assegura, ao menos potencialmente, o contraditório e a ampla defesa.

¹²² *Ibidem*, p. 104-105.

1.3.4.2. Princípio do devido processo legal

Como decorrência lógica do Estado Democrático de Direito, o princípio do devido processo legal está positivado no inciso LIV do artigo 5º Constituição Federal, garantindo que qualquer interferência na propriedade e na liberdade dos cidadãos seja a ele submetido. A cláusula do *due process of law* encontra contornos de ordem formal e substancial, no sentido de que toda e qualquer intervenção na esfera privada – direito de propriedade e à liberdade – dos particulares se submeta a prévios e conhecidos ritos procedimentais, com respeito aos direitos e garantias fundamentais.

O princípio do devido processo legal não comporta definição única e precisa: é uma cláusula elástica, de conteúdo verificável somente diante do caso concreto¹²⁴. Em geral, a doutrina tende a relacionar o devido processo legal com outros princípios e valores do ordenamento jurídico, visando enfatizar um determinado aspecto desse princípio. EGON BOCKMANN MOREIRA apresenta um panorama das doutrinas estrangeiras e pátrias, mostrando os variados focos do princípio do devido processo legal em razão de outros princípios: F. C. DE SAN TIAGO DANTAS relaciona o devido processo legal com o **princípio da isonomia**, visando estabelecer oposição às leis arbitrárias e equiparando o mecanismo do controle de constitucionalidade das leis através do devido processo legal¹²⁵; na visão de JOSÉ FREDERICO MARQUES, o **direito de defesa** é consequência do devido processo legal¹²⁶; para ADA PELLEGRINI GRINOVER, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO e ANTÔNIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, o devido processo legal é o **direito ao procedimento adequado**, sob a luz do contraditório, aderente à realidade social e consentâneo com a relação de direito material controvertida, de acordo com os princípios do **juiz natural**, do **contraditório** e da **ampla defesa**, da **igualdade processual**, da **publicidade** e da **motivação**, da **proibição de provas obtidas por meios ilícitos**, da **inviolabilidade de domicílio**, do **sigilo das comunicações e dos dados**, da **presunção de não-culpabilidade**, da **proibição da identificação criminal datiloscópica de pessoas já identificadas civilmente**, da **indenização por erro judiciário e por prisão que exceda o prazo legal**, da **necessidade de a prisão ser decretada por autoridade judiciária competente**, do **direito à identificação dos responsáveis pela prisão ou pelo interrogatório**, da **liberdade**

¹²³ Devido Processo Administrativo Tributário e Direitos Fundamentais: De como o processo administrativo-tributário não pertence à Administração Pública, Clèmerson Clève, Ingo Wolfgang Sarlet; Alexandre Pagliarini, (org). **Direitos Humanos e Democracia**, p. 540.

¹²⁴ EGON BOCKMANN MOREIRA, **Processo...**, op. cit., p. 254.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 254-256.

provisória, da **vedação à incomunicabilidade do preso**¹²⁷; JOSÉ CELSO DE MELLO FILHO afirma que o conteúdo material do devido processo legal é o **princípio da proporcionalidade**, que se destina a coibir os abusos do Estado no exercício das suas funções¹²⁸; JOSÉ ROGÉRIO CRUZ E TUCCI, por sua vez, relaciona o devido processo legal com a **segurança e a celeridade** na prestação da justiça, revelando um equilíbrio entre o **postulado da segurança jurídica**, com a exigência de um prazo razoável para a tramitação do processo, e o **postulado da efetividade**, ou da **justiça**, para que o momento da decisão não seja adiado mais do que o tempo necessário¹²⁹; LUCIA VALLE FIGUEIREDO liga o devido processo legal às garantias de **igualdade formal e material** no processo, bem como ao **princípio da motivação**; outrossim, a incidência do princípio do devido processo legal não pressupõe a existência de litigância, sendo aplicável, no Direito Administrativo, **a todos os atos administrativos e procedimentos litigiosos ou não**¹³⁰. Outros princípios como o da **democracia**, do **direito às provas**, da **razoabilidade** etc também são relacionados ao devido processo legal pela doutrina¹³¹.

Como se vê, tomando todas as configurações e aspectos que lhe são possíveis atribuir, o princípio do devido processo legal consiste, em verdade, num superprincípio processual, da magnitude do princípio da segurança jurídica e do Estado Democrático de Direito. Pode-se dizer, ser o devido processo legal, a expressão concreta da segurança jurídica na formação das decisões estatais, bem como corolário do princípio democrático.

Trata-se de instrumento de legitimação da ação do Estado, na solução das indagações sobre os direitos que lhe são postos, e um meio formal e previamente conhecido e reconhecido de se viabilizar o questionamento feito pelo administrado¹³². A cláusula impõe o dever de a Administração Pública atuar material e formalmente segundo o que o direito determine, fazendo com o que o desempenho dessa atividade se dê por uma relação tendo como um dos pólos o administrado, que participa da dinâmica administrativa. Outrossim, assegura o direito do administrado de que essa relação se desenrole segundo os princípios que conferem segurança jurídica ao seu patrimônio. “*Afinal, o que é reto e justo constitui a*

¹²⁶ *Ibidem*, p. 257-258.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 258-259.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 260-261.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 266.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 267-268.

¹³¹ Para completa pesquisa sobre o conteúdo do devido processo legal em diversos países e na doutrina pátria, consultar MOREIRA, **Processo...**, *op. cit.*, p. 215-293.

¹³² CARMEN LUCIA ANTUNES ROCHA, Princípios constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro, **Revista Trimestral de Direito Público** n. 17, p. 17.

essência da legitimidade de qualquer comportamento, seja ele havido numa relação ou num ato administrativo unilateral”, afirma CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA¹³³.

De acordo com a dissecação da cláusula do devido processo legal realizada por EGON BOCKMANN MOREIRA, verificaremos o conteúdo semântico de cada um dos três vocábulos que compõem a expressão, a fim de extrair-lhe o máximo de significação possível.

O devido **processo** legal, com ênfase no processo, significa que qualquer ato atentatório à liberdade e aos bens só encontra fundamento de validade se realizado dentro de um processo, de acordo com as normas constitucionais e legais¹³⁴. Isso no caso em que o procedimento é da essência do ato a ser expedido, mas, em outros casos, a instauração do processo é circunstancial, a depender do interesse do particular. Em todos os casos, contudo, o processo é direito do administrado e dever da Administração, se provocada pelo cidadão. O dever de condução do processo não se esgota no exercício da sua instauração. A partir do momento em que se inicia, seguem-se uma série de deveres processuais, dentre os quais a prévia e necessária notificação dos interessados, acerca dos atos do processo, para que dele tomem conhecimento e participem da feitura do querer estatal¹³⁵.

O **devido** processo legal implica a adequação da conduta administrativa, de acordo com as mínimas expectativas de um Estado Democrático de Direito. A Administração deve ser aberta e participativa, conferindo voz ativa ao particular, garantindo-lhe a igualdade. Outrossim, o adjetivo “devido” implica a garantia da segurança e certeza do respeito aos direitos do particular, em uma condução eqüitativa do processo. Outrossim, o processo deve atender aos princípios da finalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade¹³⁶.

O devido processo **legal** exige prévia definição legal de toda e qualquer previsão que vise atacar, aviltar ou suprimir, direta ou indiretamente, a liberdade e os bens dos particulares. Por outro lado, não se exige lei prévia à defesa dos direitos dos particulares¹³⁷.

A liberdade e os bens dos cidadãos, que podem ser atingidos pela ação estatal e estão submetidos à cláusula do *due process of law*, devem ser vistos sob uma perspectiva ampliativa. A **liberdade** pode consistir em liberdades materiais – profissão, crença, sigilo bancário, pessoal, direito de ir e vir *etc* – ou processuais – acesso à jurisdição,

¹³³ *Ibidem*, p. 18-19

¹³⁴ Relembremos que MOREIRA entende “processo” em acepção ampla, conforme exposto no subitem 2.2.4, deste capítulo.

¹³⁵ **Processo...**, *op. cit.*, p. 278-281.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 281-283.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 283-285.

direito de petição, *habeas corpus*, mandado de segurança, *habeas data etc* – . Os **bens** podem ser materiais, imateriais, presentes, futuros *etc*. A vida está fora da cláusula constitucional do devido processo legal, pois, da Constituição Federal decorre proibição absoluta de que o Estado possa interferir no direito à vida¹³⁸.

Os limites de aplicação do devido processo legal estão condicionados pelo princípio da máxima eficácia dos direitos e garantias individuais.

O princípio do devido processo legal é cláusula ampla, de perfeita aplicação não só ao “processo” mas também ao “procedimento” sem caráter contencioso, como é o procedimento de lançamento. Isso porque o vocábulo **processo** deve ser tomado em **sentido amplíssimo**, como qualquer atividade estatal que intervenha, direta ou indiretamente, no patrimônio ou na liberdade do particular. Assim, qualquer interpretação do procedimento de lançamento que exclua a incidência da cláusula do *due process of law* é totalmente incompatível com a ordem constitucional e legal vigente. O **devido processo legal** é da essência do exercício de qualquer atividade estatal.

1.3.4.3. Os princípios do contraditório e da ampla defesa

O **princípio do contraditório** assegura a participação do interessado em todo o curso do processo administrativo, podendo influenciar ativamente na decisão a ser proferida. É garantia de ser certificado da existência e do conteúdo do processo, sendo-lhe assegurada a manifestação a respeito de todos os atos e fatos processuais. As manifestações das partes devem ser apreciadas de modo equitativo pelo órgão julgador, e devem ser levadas em conta na decisão final. É, antes de tudo, modo de exercício da cidadania e instrumental para a realização do Estado Democrático de Direito. As decisões proferidas em contraditório formal e material contêm, na sua formulação, a participação das partes. É exercício de cidadania e, ao mesmo tempo, controle dos atos da Administração.

O **princípio da ampla defesa**, por sua vez, consiste no direito à adequada resistência às pretensões adversárias, através dos meios e recursos que lhe são inerentes¹³⁹.

Os **meios** correspondem a todos os direitos e faculdades de natureza instrumental indispensáveis para que a defesa se revista da amplitude requerida pela garantia

¹³⁸ *Ibidem*, p. 285-290.

¹³⁹ CANDIDO RANGEL DINAMARCO, ADA PELLEGRINI GRINOVER e ANTONIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, **Teoria Geral do Processo**, p. 84.

constitucional. ALBERTO XAVIER exemplifica os meios inerentes à ampla defesa tais como “...o direito à informação, a fundamentação dos atos administrativos, a publicidade, a impossibilidade de provas obtidas por meios ilícitos, o direito à prova nos seus três corolários (o direito de acesso à prova, o direito à apreciação da prova e o direito à impugnação de prova).”¹⁴⁰. O direito à liberdade das provas significa, também, que elas não podem ser limitadas nem enumeradas taxativamente na lei, podendo a parte utilizar qualquer meio idôneo de prova lícita¹⁴¹.

O **direito aos recursos** compreende a garantia do duplo grau de jurisdição. No processo administrativo tributário, a impugnação administrativa corresponde ao exercício do direito à defesa contra o ato administrativo de lançamento. Esse ato é um ato defensável, mas ainda não recorrível, e, portanto, não se pode designar de recurso a impugnação administrativa. O **direito aos recursos** é um *plus* ao direito de defesa, que é interposto contra um primeiro julgamento proferido no processo administrativo existente. Desse modo, o processo administrativo requer a existência de um ato decisório – lançamento – e dois atos de julgamento (impugnação e recurso), o que implica na garantia constitucional da dupla instância¹⁴².

O reconhecimento da incidência do contraditório e da ampla defesa nos procedimentos sem caráter contencioso não está pacificado na doutrina. ALBERTO XAVIER reconhece a incidência desses princípios no procedimento de lançamento e no processo administrativo tributário, porém, com algumas limitações que seriam naturais no procedimento. Esse autor indentifica o direito à ampla defesa como **direito à audiência** e, tendo em vista a estrutura do procedimento de lançamento, esse direito manifesta-se no direito à impugnação contra o ato praticado pelo Fisco. Por sua vez, reconhece que o contraditório existe de forma mitigada, expressando-se nos “...direitos de participação procedimental...”: direito de ser comunicado, *ex officio*, do início do procedimento, direito de consultar os autos, direito de apresentar petições e documentos e o direito a requerer diligências probatórias. No entanto, afirma-se “mitigado” o contraditório, nesse momento, pois estão ausentes a posição paritária das partes e o método dialético na investigação e tomada de decisão. O contraditório no procedimento de lançamento vincula-se diretamente à busca da verdade material, uma vez que o órgão de investigação e aplicação do direito não pode agir secreta e parcialmente, em detrimento do seu objetivo. A lei prevê determinados procedimentos especiais, na fase

¹⁴⁰ **Princípios...**, *op.cit.*, p. 11.

¹⁴¹ FABIANA TOMÉ, **A prova...**, *op. cit.*, p. 213.

¹⁴² ALBERTO XAVIER, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 11-17.

instrutória do lançamento expressamente submetidos ao princípio do contraditório, como, por exemplo, o arbitramento, nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, que atribui ao contribuinte, em caso de contestação, o direito à “...*avaliação contraditória, administrativa ou judicial*”¹⁴³.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ ressalta que “...*apenas no âmbito do processo, entretanto, tem-se a garantia constitucional da ampla defesa, visto que esta, nos termos da Carta Magna, aplica-se ‘aos litigantes’ ou ‘acusados em geral’*”. Isso porque o procedimento administrativo fiscalizador não representaria materialização conflitiva, por ser uma seqüência de atos unilaterais com vistas a verificar a ocorrência ou não do fato jurídico ou do ilícito tributário, não sendo viáveis questionamentos e oposição do contribuinte. Com efeito, pela própria estrutura do procedimento, a ampla defesa não é plenamente exercitável, exatamente por não existir, ainda na fase investigativa do procedimento, um provimento contra o qual se insurgir, apresentando defesa. A ampla defesa somente pode ser exercida após o ato de lançamento. No entanto, o contraditório, ainda que de modo incompleto, pode e deve ser exercitado já na fase de fiscalização do procedimento, pois em sua essência, consiste no **direito de ser ouvido**. Portanto, ainda que as normas procedimentais do lançamento não prevejam a oportunidade de manifestação, ou ainda que o interessado não seja devidamente cientificado dos atos que estão sendo praticados para apuração dos fatos tributários, em função do princípio da publicidade e do direito de petição, ele pode apresentar sua manifestação e provas, visando descaracterizar a inidoneidade das suas declarações e de seus documentos, servindo como contraprova em relação às assertivas do Fisco, até mesmo como meio de demonstração do valor correspondente ao fato jurídico tributário cuja medida a fiscalização pretende arbitrar¹⁴⁴.

É certo que outros princípios poderiam ser aqui expostos como relacionados aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, tais como o da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da eficiência, da publicidade, moralidade, dentre outros. No entanto, o nosso corte epistemológico orienta-nos a não nos aprofundarmos mais em questões principiológicas do processo administrativo tributário – a não ser que sejam diretamente relacionadas com prova, o que deverá ser feito no curso deste trabalho –, pois ainda temos um longo caminho a ser percorrido.

¹⁴³ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**, p. 164-168

¹⁴⁴ **A prova...**, *op. cit.*, p. 300.

CAPÍTULO 2 – A ATUAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

2.1. A NORMA JURÍDICA

2.1.1. INTRODUÇÃO – A NORMA JURÍDICA EM SEU ASPECTO DINÂMICO

Antes de iniciarmos a análise da prova no processo administrativo tributário, precisamos examinar o modo de atuação da norma tributária e sua relação com o procedimento de lançamento e com o processo administrativo tributário, a fim de verificarmos os momentos de realização da prova conforme o ordenamento jurídico brasileiro determina.

Qualquer estudo sobre a norma jurídica, e, pois, a tributária, deve começar pelo **fato jurídico e, em seguida, pela relação jurídica**, pois é a partir da sua análise que se apreende como os elementos do mundo fático penetram no mundo jurídico, alerta PONTES DE MIRANDA¹⁴⁵.

As normas jurídicas são proposições e incidem sobre fatos da vida, marcando-os com o sinal da juridicidade. O homem torna jurídicos os fatos da vida que considera mais relevantes, a fim de diminuir as arbitrariedades, a desordem de interesses, os tumultos dos movimentos humanos, determinando que, se ocorrido determinado fato, então deve ocorrer uma consequência¹⁴⁶. “A regra jurídica é norma com que o homem, ao querer subordinar os fatos a certa ordem e certa previsibilidade, procurou distribuir os bens da vida”¹⁴⁷. Através da criação do Direito, o homem visa ordenar e estabilizar as relações sociais, retirando do mundo social determinados acontecimentos e “...colorindo-os...” com o verniz da

¹⁴⁵ “A noção fundamental do direito é a de fato jurídico; depois a de relação jurídica; não a de direito subjetivo, que é já noção do plano dos efeitos; nem a de sujeito de direito, que é apenas termo da relação jurídica. Só há direitos subjetivos por que há sujeitos de direito; e só há sujeitos de direito porque há relações jurídicas. ... A incidência da regra jurídica é que torna jurídicos os bens da vida. Muitas vezes, porém, a incógnita é a regra jurídica; outras vezes, o conjunto de fatos, o ‘suporte fático’ em que a regra jurídica incide. Ali, responde-se às perguntas – ‘Há a regra jurídica e qual é?’; aqui, a duas outras ‘Quais os elementos que compõem o suporte fático; e qual a natureza de cada um deles?’; Tais questões são inconfundíveis com as da irradiação de efeitos dessa impressão da norma jurídica no suporte fático. Por onde se vê que não é de admitir-se, em ciência, que se comece a exposição, a falar-se dos efeitos, da eficácia (direitos, deveres ou dívidas; pretensões, obrigações; ações e exceções), antes de se descrever como os elementos do mundo fático penetram no mundo jurídico” (sic) – **Tratado de Direito Privado**, t. I, p. XVI-XVII.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. IX.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 3.

juridicidade¹⁴⁸. As regras jurídicas cumprem esse papel ordenador, incidindo sobre os acontecimentos do mundo social selecionados pelo legislador na elaboração das leis.

Ensina PONTES DE MIRANDA que:

Todo fato é, pois, mudança no mundo. O mundo compõe-se de fatos, em que novos fatos se dão. O mundo jurídico compõe-se de fatos jurídicos. Os fatos, que se passam no mundo jurídico, passam-se no mundo; portanto: são. (...) Daí os primeiros enunciados: (a) O mundo jurídico está no conjunto a que se chama o mundo. (b) O mundo concorre com fatos seus para que se construa o mundo jurídico; porém esse seleciona e estabelece a causação jurídica, não necessariamente correspondente a causação dos fatos. (c) a juridicização é o processo peculiar ao direito; noutros termos: o direito adjetiva os fatos para que sejam jurídicos (= para que entrem no mundo jurídico) (*sic*).¹⁴⁹

O legislador, ao editar a norma jurídica, seleciona elementos dos fatos sociais e cria os **suportes fáticos abstratos**, que são as **hipóteses legais**¹⁵⁰. Para que o fato social se torne fato jurídico deve corresponder à hipótese prevista no suporte fático da regra jurídica e sofrer a incidência¹⁵¹. “*Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é, normas abstratas – ‘incidam’ sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’*”¹⁵².

A lei colore os fatos sociais, torna-os fatos jurídicos e lhes determina os efeitos jurídicos: as relações jurídicas.

As relações jurídicas, os direitos e deveres, as qualificações jurídicas das pessoas e das coisas passam-se no mundo do pensamento. Podemos prová-los, pois colam-se aos fatos do mundo social, perceptível ao homem : “*...toda prova de direito é prova de fatos que antecederam a ela, fatos sobre os quais a regra jurídica incidiu, e da regra jurídica, escrita ou não-escrita, como fato*”¹⁵³.

A norma jurídica pode ser geral e abstrata ou individual e concreta. Na hierarquia das normas jurídicas, as normas gerais e abstratas estão em posição mais elevada, surgindo as normas individuais e concretas em razão do processo de positivação. As normas gerais e abstratas, justamente por causa dessas características, não podem, efetivamente, atuar num caso materialmente definido, e, por isso, projetam-se em direção às condutas intersubjetivas visando atingir os casos concretos, através das normas individuais e concretas.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 6.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 5-6.

¹⁵⁰ *Ibidem*, *passim*.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 6.

¹⁵² *Idem*.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 7.

A norma geral e abstrata indica uma classe de supostos fatos que poderão ocorrer no mundo real e que têm por consequência o encadeamento de uma relação jurídica. As relações previstas no consequente das normas gerais e abstratas não apresentam um vínculo capaz de gerar direitos e obrigações, mas apenas critérios para determiná-los e, por isso, são relações jurídico-formais, conforme relata MARIA RITA FERRAGUT¹⁵⁴.

Na norma individual e concreta, existe um enunciado que contém o relato da ocorrência de um acontecimento que se enquadra na classe dos fatos prevista na norma geral e abstrata e, a partir de então, desencadeia a ocorrência da relação jurídica, de tal forma que a relação jurídica é efeito da ocorrência do fato jurídico¹⁵⁵. Estudar o fato jurídico tributário é analisar a relação entre o que está descrito na norma geral e abstrata e o que foi enunciado na norma individual e concreta¹⁵⁶. Assim também se passa com a norma jurídica tributária.

2.1.2. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO ESTRITO

2.1.2.1 Os conteúdos sintático e semântico da norma jurídica tributária

A norma jurídica tributária obedece a uma estrutura sintática equivalente à de toda e qualquer norma jurídica de comportamento. Trata-se da “... *homogeneidade sintática das regras do direito positivo...*”, que confere “... *a mesma estrutura formal de todas as demais unidades do conjunto*”¹⁵⁷. Seus elementos são **conceitos lógico-jurídicos**, “...*obtidos ‘a priori’, com validade constante e permanente, sem vinculação com as variações do Direito Positivo*”¹⁵⁸. Os conceitos lógico-jurídicos são pressupostos fundamentais para a ciência jurídica, dentre os quais estão as noções de direito subjetivo, dever jurídico, objeto, relação jurídica *etc.* e correspondem à estrutura essencial de toda norma jurídica. Por tal razão, os conceitos lógico-jurídicos não são exclusivos de um determinado ordenamento

¹⁵⁴ **Presunções...**, *op. cit.* p. 56.

¹⁵⁵ SUZY GOMES HOFFMANN, **Teoria da prova no direito tributário**, p. 150.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 149.

¹⁵⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 76.

¹⁵⁸ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 94. Em contraposição aos conceitos lógico-jurídicos, o mestre pernambucano apresenta os “...*conceitos jurídico-positivos...*”, que são noções obtidas *a posteriori*, que podem ser apreendidas somente após o conhecimento de um determinado direito positivo. São conceitos apreensíveis apenas empiricamente, ao contrário dos conceitos lógico-jurídicos que possuem validade constante e permanente.

jurídico, mas são comuns a todos, pois consistem em necessidade de toda a realidade positiva existente ou possível, são “...condicionantes de todo pensamento jurídico”¹⁵⁹.

É no campo semântico que as diferenças entre as normas se estabelecem – a chamada “...heterogeneidade semântica...”¹⁶⁰ –, em que o legislador, procurando cobrir todo o campo possível das condutas em interferência intersubjetiva, satura as variáveis lógicas da norma jurídica “...com os conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social, depois de submetê-los ao juízo de valor que presidiu a escolha, ao mesmo tempo em que orienta os comportamentos dos sujeitos envolvidos modalizando-os com os operadores ‘obrigatório’, ‘proibido’ e ‘permitido’”¹⁶¹. A partir do preenchimento do semântico na estrutura sintática da norma jurídica é que se pode falar em normas constitucionais, administrativas, processuais e, pois, de direito tributário, dentre outras¹⁶².

As normas de Direito Tributário têm a característica de verter-se sobre a área dos “...acontecimentos economicamente apreciáveis e de condutas obrigatórias por parte dos administrados, consistentes em prestações pecuniárias em favor do Estado-Administração...”¹⁶³. O conceito de tributo está, portanto, na essência das normas de Direito Tributário¹⁶⁴.

De acordo com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, tributo é categoria de Direito Positivo: é conceito jurídico-positivo, dogmático, dado pelo direito positivo, que lhe dá os contornos estruturais¹⁶⁵. Esse também é o posicionamento de GERALDO ATALIBA, para quem “...o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. Ele é conceito –chave para demarcação das competências legislativas e balizador do ‘regime tributário’...” O conceito de tributo, portanto, é jurídico-positivo, e sua construção decorre da análise das normas constitucionais¹⁶⁶.

PAULO DE BARROS CARVALHO levanta seis acepções do vocábulo tributo: como quantia em dinheiro, como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, como direito subjetivo, como relação jurídica tributária, e como norma, fato e

¹⁵⁹ *Idem*.

¹⁶⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 76.

¹⁶¹ *Idem*.

¹⁶² “Se conhecemos a estrutura lógica da norma tributária, é evidente que também conhecemos a ossatura estrutural da norma tributária, nem mais nem menos jurídica que as constitucionais, administrativas, civis, penais e tantas outras” – JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI**, p. 59.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 77.

¹⁶⁴ “O objeto do direito tributário é o estudo do direito tributário positivo ou objetivo. O instituto central desse estudo é o tributo” – GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 34.

¹⁶⁵ - **Lançamento ...**, *op. cit.*, p. 199.

¹⁶⁶ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 32-33.

relação jurídica¹⁶⁷. Em todas essas acepções, sejam elas mais ou menos completas, encontram-se noções gerais de tributo. GERALDO ATALIBA, de acordo com o conceito básico fornecido pela constituição, afirma que tributo é a obrigação pecuniária, legal, não emergente de fatos ilícitos¹⁶⁸. A sua definição jurídica, mais apurada, de acordo com a doutrina e com o direito constitucional positivo é a seguinte:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (dou delegado por lei deste), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).¹⁶⁹

Obrigação jurídica é o vínculo jurídico, de conteúdo patrimonial, que atribui ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir, do sujeito passivo, uma prestação. A prestação é **pecuniária**, ou seja, o objeto da obrigação consiste no comportamento do sujeito passivo de levar, ao sujeito ativo, determinada quantia de dinheiro – objeto da prestação. A obrigação jurídica pecuniária é **ex lege**, porque nasce porque nasce da vontade legal, diante da ocorrência do fato jurídico tributário correspondente à hipótese legal. A obrigação **não se constitui em sanção de ato ilícito**, pois a obrigação jurídica decorre do fato jurídico tributário, “...constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, ‘caput’ e inciso I da CF), não qualificado como ilícito”. O **sujeito ativo** é, em regra, pessoa pública política, mas nada impede que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo a pessoas privadas, desde que atendido o interesse público. O **sujeito passivo** é a pessoa designada por lei, de acordo com a Constituição Federal¹⁷⁰.

Diversas são as classificações das normas tributárias, tais como a classificação de acordo com o tipo de ato que as insere no sistema jurídico – normas tributárias constitucionais, normas tributárias complementares, ordinárias, veiculadas por medida provisória *etc.* No entanto, aderimos à classificação proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, de acordo com o **grupo institucional** a que pertencem. As normas tributárias, de acordo com o critério do grupo institucional, dividem-se em três classes: i) normas que estabelecem princípios, demarcadoras da atuação legislativa no campo tributário, ii) normas relativas à incidência do tributo, descrevendo os aspectos de eventos de possível

¹⁶⁷ Curso..., *op. cit.*, p. 19.

¹⁶⁸ Hipótese..., *op.cit.*, p. 37

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 34.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 35-36..

ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação tributária, nos termos da Constituição Federal, das leis complementares e das leis ordinárias; iii) normas que determinam providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as normas relativas ao lançamento, ao recolhimento, à fiscalização *etc*¹⁷¹.

São, com efeito, numerosas as normas relativas aos princípios, bem como fartas as normas que estabelecem providências administrativas. *“Todavia, são poucas, individualizadas e especialíssimas as regras-matrizes de incidência dos tributos. Em princípio, há somente uma para cada figura tributária...”* (grifos nossos)¹⁷². Por essa razão, BARROS CARVALHO denomina essa classe de normas tributárias de **normas tributárias em sentido estrito**¹⁷³.

A norma tributária em sentido estrito assinala o núcleo da percussão jurídica do tributo, a **regra-matriz de incidência**¹⁷⁴. A norma jurídica tributária em sentido estrito – a partir de agora denominada apenas “**norma tributária**” constitui-se sob o molde de um juízo hipotético condicional, composto pela hipótese conjugada ao conseqüente. Sua estrutura lógica decompõe-se em duas partes: a **hipótese** e o **conseqüente**¹⁷⁵. Na hipótese da norma, encontra-se a descrição de uma situação fática hipotética, composta pelos critérios material, espacial e temporal – o “*suporte fático abstrato*”, na terminologia ponteana¹⁷⁶. No conseqüente normativo estão prescritos os efeitos jurídicos decorrentes da realização da situação fática prevista na hipótese, que permitem identificar a relação jurídico-tributária, formada por um sujeito passivo e um sujeito ativo – critério pessoal –, unidos em torno da

¹⁷¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 234-235. De acordo com a divisão apresentada no primeiro capítulo deste trabalho, afirmamos que o Direito Tributário pode ser dividido, didaticamente, em “Direito Tributário Material” e “Direito Tributário Formal”. Cotejando esta divisão com a classificação de acordo com o grupo institucional, podemos afirmar que as duas primeiras classes de normas tributárias, ou seja, as normas relacionadas aos princípios e as normas que definem a incidência, pertencem ao Direito Tributário Material, enquanto que a última classe, normas administrativas tributárias, pertence ao Direito Tributário Formal.

¹⁷² *Ibidem*, p. 235-236. No mesmo sentido, VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 60.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 236. O tributo é a nota essencial que demarca o território das normas de Direito Tributário Material. Desse modo, ao tratarmos da atuação da norma tributária e especialmente do procedimento de lançamento e do processo administrativo tributário instaurado pela impugnação, deixamos consignado que não fazem parte desse trabalho – ou pelo menos não são a nossa preocupação direta – as normas jurídicas de caráter sancionador, ainda que vinculadas às normas tributárias de incidência.

¹⁷⁴ BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 79.

¹⁷⁵ A hipótese é chamada, pela doutrina, de prótase, “fato gerador”, antecedente, suposto, hipótese de incidência, suporte fático abstrato, “*fattispécie*”, “*Tatbestand*”, dentre varias outras denominações. Por sua vez, o conseqüente é chamado de apódose, preceito, regra, mandamento, disposição, estatuição, *etc*.

¹⁷⁶ Para uma aproximação didática da teoria de PONTES DE MIRANDA acerca do fato jurídico, no plano da existência, consultar MARCOS BERNARDES MELLO, **Teoria do Fato Jurídico: Plano da existência**.

obrigação jurídica, que tem por objeto uma prestação, que reflete o comportamento do sujeito passivo de entregar uma determinada quantia em dinheiro ao sujeito ativo. O objeto da prestação – a soma em dinheiro correspondente ao valor do tributo devido – deve poder ser quantificado através da aplicação de uma **alíquota** a uma **base de cálculo**, que é a riqueza expressa pelo aspecto material da hipótese – critério quantitativo.

O conseqüente da norma jurídica prescreve um mandamento, modalizado deonticamente, vale dizer, determina um dever-ser, condicionado à ocorrência fática prevista na hipótese. Segundo KARL ENGISH “...as regras jurídicas são ‘regras de dever-ser’, e são verdadeiramente, como sói dizer-se, proposições ou regras de dever-ser ‘hipotéticas’. Elas afirmam um dever-ser condicional, um dever ser condicionado através da ‘hipótese legal’”¹⁷⁷.

É necessário relevar que tanto a hipótese legal como a conseqüência jurídica são **conceitos abstratos** e não podem ser confundidos com a concreta situação da vida e com a conseqüência jurídica individualizada.

Vejamos mais detalhadamente a estrutura da regra-matriz de incidência tributária¹⁷⁸. A **hipótese** é composta pelo: **i) critério material**, que descreve um comportamento humano, como, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de imóvel, realizar operações de circulação de mercadorias, realizar operações com produtos industrializados, ser proprietário de veículos automotores *etc.*; **ii) critério espacial**, que descreve as coordenadas de espaço nas quais o comportamento humano se concretiza, *verbi gratia*, no território nacional brasileiro, na zona urbana do município de Curitiba, na zona rural *etc.*; **iii) critério temporal**, que informa o momento no qual a hipótese se deve realizar, como, por exemplo, o primeiro dia do ano civil, o último dia do ano civil; o momento da entrada da mercadoria estrangeira no território nacional; o momento da tradição do bem *etc.*

O **prescritor** da norma jurídica tributária, ou melhor, seu **conseqüente**, compõe-se do **i) critério pessoal**, que possui um **sujeito ativo** – União Federal, Estados Membros, Distrito Federal, Municípios – um **sujeito passivo**, que é a pessoa que realiza o fato descrito no critério material da hipótese, que pode ser, por exemplo, o proprietário do imóvel, a pessoa que auferir renda, o industrial, o comerciante *etc.*; **ii) critério quantitativo**, que permite a quantificação do tributo, mediante a aplicação de uma **alíquota** à **base de cálculo** – dimensão econômica do aspecto material, *verbi gratia* o valor da operação de

¹⁷⁷ Introdução ao pensamento jurídico, p. 36.

¹⁷⁸ Para aprofundamento teórico sobre a regra-matriz de incidência tributária, consultar PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 239-249, e *Direito Tributário...*, op. cit., *passim*.

compra e venda de um imóvel, o valor venal do imóvel, o valor da renda auferida no período de um ano, o valor da operação de circulação de mercadorias *etc.*

2.1.1.2. A Hipótese Tributária

A hipótese da norma jurídica ocupa posição antecedente no juízo hipotético-condicional pelo qual ela se estrutura. Pressupõe uma proposição-antecedente, descritiva de possível acontecimento do mundo social, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, ocupando a posição do conseqüente. Equivale ao suporte fático abstrato, de PONTES DE MIRANDA, “...aquêlo fato, ou grupo de fatos que o compõe e sobre o qual a regra jurídica incide...”¹⁷⁹.

A norma jurídica possui uma feição dual, estando as posições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. O ato de vontade se expressa em um *dever-ser* neutro, não modalizado nas formas proibido, permitido e obrigatório. Exprime-se na fórmula “...se o antecedente, então deve ser o conseqüente”¹⁸⁰. Sintetiza ENGISH: “*Pertence, com efeito, à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai connexionando o dever-ser (Sollen) e à conseqüência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever ser*”¹⁸¹ HELENO TORRES, na esteira das lições de ENGISH, assevera que o tipo se relaciona com alguma faceta do concreto, mesmo que descrito *in abstracto*:

Ele atende aos interesses de uma ciência jurídica projetada para atender aos interesses sociais, numa espécie de tendência concretizadora do direito, tendo em vista a identificação gnosiológica do fato, pela certeza do direito aplicável. Por isso, a norma é construída com classes de fatos e não com fatos concretos (eventos), que se prestam apenas como “motivos” para a aplicação do Direito. Sequer pode-se dizer, com correção, que a hipótese “descreva” fatos, quando muito, os define e os qualifica como “hipóteses”. Cada enunciado de fato é sempre um entre os muito enunciados que se poderia elaborar a respeito de um dado evento, selecionado e articulado em função dos elementos do contexto no qual é empregado.¹⁸²

¹⁷⁹ Tratado..., t. I, *op. cit.*, p. 19.

¹⁸⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 23.

¹⁸¹ Introdução..., *op. cit.*, p. 55.

¹⁸² *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 62-63. Apesar de aderirmos com a idéia geral expressada pelo pensamento do autor citado, não concordamos com o ponto que ele afirma que a hipótese descreve fatos, “...quando muito, os define...”. Ora, a hipótese não faz outra coisa senão descrever pressupostos de fato, selecionando os elementos dos acontecimentos do mundo real que compõem a hipótese normativa. Definir, aliás, é mais do que descrever, pois delimita com maior precisão a descrição de alguma coisa, traça-lhe os contornos precisos daquilo sobre o que se refere.

A hipótese, portanto, descreve um acontecimento de possível ocorrência no campo da experiência social. O legislador elege, dentro de uma gama de acontecimentos que refletem capacidade contributiva, determinados elementos, conceitos, que integram a hipótese de incidência. Trata-se de uma posição tipificadora de um conjunto de acontecimentos, devidamente eleitos pelo legislador dentre os acontecimentos de possível ocorrência no mundo fático. Seleccionam-se propriedades do fático, elegem-se aspectos determinados do mundo real, promovendo cortes no fato bruto tomado como referência para as consequências normativas¹⁸³.

A hipótese normativa contém, portanto, uma descrição redutora de um acontecimento do mundo real. A atividade legislativa reduz as complexidades do mundo real, selecionando apenas alguns elementos dos fatos brutos para compor a hipótese normativa. O legislador debruça-se sobre o mundo dos fatos, extraindo, da complexidade que lhe é inerente, os traços necessários para que se lhes possa conferir relevância jurídica, nos termos da Constituição Federal, cujos parâmetros são a igualdade, o direito de propriedade, a justiça material, dentre outros¹⁸⁴.

É sobre os pressupostos de fato descritos na hipótese tributária que a linguagem das provas se deve verter a fim de que se verifique a existência concreta do fato jurídico tributário. No procedimento de lançamento, o fisco deve basear sua atuação nas provas obtidas, que indicam a ocorrência do fato jurídico tributário, autorizando a aplicação da norma jurídica tributária e, conseqüentemente, a cobrança do tributo. No processo administrativo de revisão do lançamento, instaurado pela impugnação do sujeito passivo, as provas produzidas terão a função de ratificar o lançamento tributário, ou de retificá-lo, adequando-o à realidade fática, ou ainda, de invalidá-lo, se restar comprovado que o fato jurídico tributário, descrito no auto de lançamento, nunca existiu.

Não é demais lembrar que, ao tratarmos da hipótese normativa, ainda estamos no plano abstrato das normas jurídicas. O antecedente da norma consubstancia-se na descrição de um conceito abstrato, e que, portanto, não deve ser confundido com a concreta situação da vida que, com a incidência da norma jurídica, constituirá o fato jurídico tributário.

¹⁸³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 24

¹⁸⁴ HELENO TORRES, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 66.

2.1.2.3. O Conseqüente Normativo

A hipótese descreve e o conseqüente prescreve, vale dizer, ordena, manda. É, conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, uma “...*proposição relacional enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória*”¹⁸⁵. O conseqüente normativo existe em função da hipótese. Se ocorrida a hipótese, então deve ser a conseqüência.

A relação jurídica tributária é anormal, pois não é encontrada *in natura* no mundo real. É, ao contrário, conseqüência da atuação de um instrumento criado pelo Estado – a norma jurídica – para agir, explica ALFREDO AUGUSTO BECKER. “*A regra jurídica não é criada para confirmar fenômenos naturais, mas para impor um determinismo artificial ao ‘fazer’ e ‘não-fazer’ dos homens dentro do organismo social*”¹⁸⁶.

A relação jurídica tributária é sempre pessoal, vinculando dois pólos subjetivos: um sujeito passivo e um sujeito ativo. Ao sujeito passivo são atribuídos o dever, a obrigação e a sujeição, de acordo com o grau de eficácia da relação jurídica – mínimo, médio ou máximo – respectivamente. Em contrapartida, ao sujeito ativo atribuem-se o direito, a pretensão e a coação, conforme a graduação da eficácia da relação jurídica. O sujeito passivo e o sujeito ativo vinculam-se em função da obrigação jurídica, que tem por objeto uma prestação que aquele deve cumprir em favor deste. A prestação consiste sempre em um fazer ou não fazer, incluindo nessas categorias o dar ou não dar. O objeto da prestação não se confunde com ela. Por sua vez, a prestação tributária tem por objeto o tributo, consistindo em um fazer, especificamente num dar¹⁸⁷.

Assim, incidindo a norma jurídica sobre o fato descrito na hipótese tributária, a relação jurídica instaura-se imediatamente, produzindo seus efeitos, a fim de que o sujeito passivo cumpra a prestação tributária, entregando aos cofres públicos a soma em dinheiro correspondente ao tributo.

¹⁸⁵ **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 28.

¹⁸⁶ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 305-306.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 311-314.

2.1.3. A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA

Para que ocorra o processo de positivação do direito, passando-se da norma jurídica geral e abstrata para o plano concreto, da norma individual e concreta, a fim de que se possa finalmente falar em fato jurídico tributário, em relação jurídica tributária e, pois, em obrigação tributária, é necessário que a norma incida. Sem incidência, não existe concreção e individualização da norma tributária e não há, enfim, efeitos jurídicos. Assim, não há atuação da norma jurídica tributária – ou de qualquer outra norma jurídica – sem incidência.

PONTES DE MIRANDA dedica o prefácio e o primeiro capítulo do primeiro volume do seu “Tratado de Direito Privado” para discorrer sobre os conceitos de **regra jurídica, incidência e de fato jurídico**: “*Há o fato de legislar, que é edictar a regra jurídica; há o fato de existir, despregada do legislador, a regra jurídica; há o fato de incidir sempre que o ocorra o que ela prevê e regula. O que é por ela previsto e sobre o qual ela incide é o ‘suporte fático’...*”(sic)¹⁸⁸. Para PONTES DE MIRANDA, duas considerações iniciais devem ser feitas: a primeira, no sentido de ser “...falsa qualquer teoria que considere apenas ‘provável’ ou ‘suscetível de não ocorrer’ a incidência das regras jurídicas...”; a segunda, de ser

...essencial a todo estudo do direito considerar-se, em ordem, a) a elaboração da regra jurídica (fato político), b) a regra jurídica (fato criador do mundo jurídico), c) suporte fático (abstrato), a que ela se refere, d) a incidência quando o suporte fático (concreto) ocorre, e) o fato jurídico que daí resulta, f) a eficácia do fato jurídico, isto é, as relações jurídicas e mais efeitos dos fatos jurídicos.¹⁸⁹

Assim, para que os acontecimentos do mundo se tornem fatos jurídicos as normas jurídicas gerais e abstratas devem incidir sobre eles.

A regra jurídica incide e é de sua essência incidir, infalivelmente, independentemente de qualquer ato de aplicação pelo operador do direito. Estando a regra jurídica positivada – “...despregado o cordão umbilical ao órgão legislativo...” – e ocorrido o **suporte fático concreto**, ou o acontecimento do mundo social correspondente à hipótese normativa, a **regra jurídica incide** e dá ensejo aos efeitos jurídicos que lhe são peculiares, ou

¹⁸⁸ **Tratado...**, t. I, *op. cit.*, p. 3.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 4. Acerca de **eficácia jurídica**, esclarece o mestre que “...é o que se produz no mundo do direito como decorrência dos fatos jurídicos...” e não “...a mudança que atua nas relações jurídicas”.

seja, o estabelecimento de relações jurídicas, a partir das quais nascem direitos e deveres, pretensões e obrigações, ações e exceções¹⁹⁰.

A incidência das regras jurídicas é sobre todos os casos que prescrevem, não restando ao arbítrio de ninguém a incidência¹⁹¹. “A incidência ocorre para todos, posto que não a todos interesse: os interessados é que tem de proceder, após ela, atendendo-a, isto é, pautando de tal maneira a sua conduta que essa criação humana, essencial à evolução do homem e à sua permanência em sociedade, continue a existir”¹⁹². Ressalta PONTES DE MIRANDA que a incidência não tem nada a ver com o atendimento às regras jurídicas, pois é “...fato no mundo dos pensamentos”. O atendimento às regras decorre do grau de civilização da sociedade. O desatendimento da norma provoca a necessidade de aplicação da norma pelo Estado, tendo em vista a vedação à autotutela¹⁹³.

O conceito de **incidência**, ao lado do conceito de **norma jurídica**, é **lógico-jurídico**, conforme exposto *retro*¹⁹⁴. Trata-se conceito jurídico fundamental de direito, apriorístico e independente de qualquer ramo dogmático do direito. É categoria de teoria geral do direito. Segundo ensina JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “...a essência do direito positivo é a sua incidência ou, o que é o mesmo, a incidência é da essência das normas jurídicas”¹⁹⁵. De acordo com o mestre pernambucano, portanto, inexistente norma de direito positivo que, na ocorrência de seus pressupostos fáticos, não incida. Por outro lado, se não integrados todos os pressupostos de fato, ou seja, todos os elementos da hipótese, a norma jurídica não incide¹⁹⁶. A incidência da norma jurídica constitui a *differentia specifica* que as distingue das demais normas de convivência social – moral, etiqueta, religião etc – , porque as torna **obrigatórias independentemente da adesão das pessoas**¹⁹⁷.

Na esteira de PONTES DE MIRANDA, ALFREDO AUGUSTO BECKER afirmou que “...a regra jurídica incide porque o incidir infalível (automático) é justamente uma especificidade do jurídico...”¹⁹⁸. Assim também se manifestou GERALDO ATALIBA que descreve a incidência como “... o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um

¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 11.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 12.

¹⁹² *Ibidem*, p. 16.

¹⁹³ *Idem*.

¹⁹⁴ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 94.

¹⁹⁵ **Curso de Direito Comunitário**, p. 22.

¹⁹⁶ *Idem*.

¹⁹⁷ MARCOS BERNARDES DE MELLO, **Teoria...**, *op.cit.*, p. 72.

¹⁹⁸ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 280.

fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.”¹⁹⁹.

Na doutrina estrangeira, ENGLISH, citando VON TUHR, afirmou ser automático o estabelecimento do vínculo entre hipótese e conseqüência da norma jurídica com a ocorrência da situação fática descrita na hipótese legal:

Uma modificação no mundo do Direito somente surge (acontece) quando se verificou a situação descrita na hipótese legal para tanto necessária; ela desencadeia-se sempre que a situação descrita na hipótese legal se apresenta, com uma necessidade inarredável, por assim dizer, **automaticamente, e isto no preciso momento em que a situação da hipótese legal se completa**: entre a causa jurídica e o efeito não medeia, tal como na natureza física, espaço de tempo mensurável. A causalidade jurídica (a circunstancia de um facto arrastar consigo efeitos de Direito) baseia-se na determinação da lei e, por isso, pode ser livremente modelada por ela: o Direito pode coligar a quaisquer factos quaisquer conseqüências jurídicas (grifos nossos)²⁰⁰.

MARCOS BERNARDES DE MELLO arrola duas características da incidência: a **incondicionalidade** e a **inesgotabilidade**. A incondicionalidade consiste na obrigatoriedade do acatamento do seu comando, independentemente da concordância ou aceitação da comunidade ou do indivíduo²⁰¹. A inesgotabilidade é atributo que indica que a norma jurídica não se esgota por haver ocorrido uma vez: toda vez que o suporte fático se compuser, a norma incidirá. A possibilidade de deixar de incidir somente ocorre quando a norma perde sua vigência. Enquanto vigente, a incidência da norma jurídica é inesgotável²⁰².

A incidência, por se enquadrar no âmbito dos conceitos lógico-jurídicos, “...*alheios a toda experiência...*”, prescinde de conteúdos das disciplinas dogmáticas²⁰³. A incidência é estudada pela teoria geral das normas, e por essa razão, não se pode falar em incidência tributária, civil, penal etc, pois a incidência é uma só, para toda e qualquer norma

¹⁹⁹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 45. Com o devido respeito, pensamos que a subsunção somente pode ocorrer entre iguais, na esteira de ENGLISH. Por isso, ousamos defender que a redação do mestre paulista teria ficado mais adequada se tivesse mencionado que a subsunção se dá entre o conceito do fato e o conceito da hipótese legal. Ou ainda, somente na visão mais recente de PAULO DE BARROS CARVALHO seria possível defender-se a subsunção do fato à hipótese, pois, para este autor, a existência do fato jurídico está condicionada ao seu relato em linguagem competente. Portanto, para ele, a subsunção pode ocorrer entre fato e norma, pois ambos são linguagem.

²⁰⁰ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 60. (grifos não constantes do original).

²⁰¹ **Teoria...**, *op. cit.*, p.72.

²⁰² *Ibidem*, p.76.

²⁰³ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 94 e **Curso...**, *op. cit.*, p. 25.

jurídica, independentemente do ramo dogmático do direito²⁰⁴. “A incidência das normas jurídicas é atributo do fenômeno jurídico em sua totalidade”²⁰⁵.

Antes de se verificar os efeitos das normas jurídicas, é preciso verificar a incidência, pois sem esta não se cogita da eficácia jurídica. Isso porque, norma incidente pode ser desaplicada e a norma aplicada pode não haver incidido sobre a relação de vida objeto da aplicação²⁰⁶. Por ser categoria lógica, a incidência não é verificável empiricamente, é apenas suscetível de apreensão intelectual²⁰⁷. Passa-se, conforme PONTES DE MIRANDA, **no mundo do pensamento**, independentemente da vontade do sujeito e do cumprimento do mandamento contido na regra²⁰⁸. A incidência não corresponde à adesão à regra jurídica, não se identifica com a coerção estatal e independe da sua aplicação. Além disso, não interfere na incidência o fato de o destinatário da norma ignorar a conduta prescrita na regra jurídica que incidiu, pois a incidência independe da adesão ou do conhecimento das pessoas²⁰⁹.

A regra jurídica é criação humana, portanto, artificial, e, por isso, não se realiza mecanicamente, como ocorre com as leis naturais. PONTES DE MIRANDA afirmou, acerca da incidência que “...se ela coincidissem com os fatos, não precisaria de eventual aplicação; nem seria possível a cisão lógica e política ‘incidência-aplicação’”.²¹⁰

SOUTO MAIOR BORGES proclama que a incidência estabelece a correlação lógica e dogmática entre a “...norma de conduta...” e a “...conduta normada...”, ou seja, entre a previsão abstrata da norma e a conduta humana concreta. Tal correlação dá-se mediante o cumprimento espontâneo da preceituação normativa, pela aplicação oficial das normas ou pelo ato contratual²¹¹.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 25-26.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 32

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 28-29.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 32.

²⁰⁸ Pensamento objetivamente expresso em normas, cujo significado é autorizar, proibir ou obrigar determinadas condutas, conforme explica JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Ibidem*, p. 44.

²⁰⁹ Em reforço à distinção entre incidência e aplicação, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma: “Se dependesse de aplicação, a incidência da norma não se consumaria sem que houvesse o seu reconhecimento pelo intérprete e aplicador. E o reconhecimento, nesse sentido, é uma categoria psicológica, extrajurídica portanto (categoria antropológica). Não haveria então como explicar hipóteses, porventura frequentes, em que a inaplicação da lei resulta do desconhecimento da situação de fato subjacente à norma que incidiu. Nada obstante a infalibilidade da incidência, o preceito resta, em tais hipóteses, desaplicado. E ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 3º). Permaneceriam inexplicadas em decorrência da inexistente coextensividade entre incidência e aplicação, hipóteses, dentre outras, como as de prescrição, que podem resultar da inércia do titular do direito (situação fáctica conhecida), mas também do desconhecimento da situação fáctica (ocultação da situação de fato). Quer numa hipótese, quer noutra, dá-se a incidência da norma prescricional. Porque essa norma juridiciza o prazo prescricional, convertendo o tempo em fato jurídico”. *Ibidem*., p. 45.

²¹⁰ **Tratado...**, t.I, op. cit., p. 9.

²¹¹ **Curso...**, op. cit., p. 23.

Incidindo a regra jurídica sobre o suporte fático concreto, tem-se o fato jurídico. O fato jurídico em si, na medida em que também é um fato social, é mais amplo que o suporte fático abstrato, pois este é um conceito, seletor de propriedades, como todos eles. Ingressam no mundo jurídico somente aqueles elementos do fato social correspondentes aos descritos abstratamente no suporte fático. O fato jurídico, portanto, é o que entra do suporte fático concreto no mundo jurídico mediante a incidência jurídica.

Diferentemente da incidência, a **aplicação da regra** ocorre no **plano concreto e depende de intervenção humana**. A aplicação é a realização da norma no mundo social, visando a alteração de um estado de coisas. O particular pode atender ao comando da norma espontaneamente, obedecendo-o²¹². Outrossim, o Estado pode aplicar as regras jurídicas quando elas são desatendidas pelo particular, ou quando a lei assim o estabelece²¹³.

Diante do descompasso entre a incidência – que se passa no “mundo do pensamento” – e a aplicação – que se passa no mundo real –, PONTES DE MIRANDA afirma que “...ou a realidade social é diferente das normas prescritas, e então elas não representam com fidelidade os valores do grupo, ou o aparelhamento encarregado de realizar o direito é insatisfatório”²¹⁴.

A aplicação da regra jurídica é mera contingência do ser jurídico. Ontologicamente, a norma jurídica incide, a partir da sua vigência, independentemente de intervenção humana, se ocorrido o fato social descrito no seu suporte fático abstrato. Somente o ato de aplicação do direito necessita do homem. Com efeito, pode ocorrer aplicação injusta da regra jurídica, seja pela aplicação de regra que não incidiu, ou pela não aplicação de regra que incidiu, seja porque o destinatário da norma não a conhece, ou porque não a respeitou, ou porque o Estado aplicou uma regra indevida em detrimento da regra que incidiu.

Nesse sentido SOUTO MAIOR BORGES assevera que a aplicação do direito pressupõe que o intérprete da norma esteja convicto de que a norma incidiu “...mesmo que se tenha equivocadamente pretendido, na aplicação, ter ocorrido incidência de norma que não incidiu, por insuficiência do suporte fático de aplicabilidade (erro de direito)”²¹⁵. O

²¹² Por exemplo, quando o pedestre cruza a rua na faixa de segurança, quando o motorista para o veículo no sinal, quando o comprador paga o preço por determinado bem que está sendo oferecido pelo vendedor, quando calcula e realiza o pagamento de tributo sujeito a “lançamento por homologação”, quando uma pessoa não mata, não rouba etc.

²¹³ Ao realizar a jurisdição, ao lançar tributos sujeitos a lançamento de ofício etc.

²¹⁴ **Tratado...**, t. I, *op. cit.*, p. 15.

²¹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 35.

grande desafio do jurista é justamente fazer com que a aplicação da norma corresponda à sua incidência²¹⁶.

Há que se ressaltar que uma nova corrente de pensamento vem-se formando e fortalecendo nos domínios do Direito Tributário, encabeçada por PAULO DE BARROS CARVALHO²¹⁷. Para o professor paulista, a incidência tributária confunde-se com os atos de aplicação do direito, pois as normas jurídicas não poderiam incidir por força própria, senão pela conduta de um ser humano. Afirmar, de modo categórico, “... *que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina*”²¹⁸. Por isso, “...*a incidência não se dá automática e infalivelmente com o acontecimento do fato jurídico tributário, como afirmou de modo enfático Alfredo Augusto Becker. Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica*”²¹⁹.

Para essa teoria, incidência e aplicação da norma são conceitos coincidentes, pois não existiria incidência sem aplicação. Com efeito, se os fatos jurídicos somente existem com a incidência, esta somente se considera ocorrida após intervenção humana, que promova o ato de aplicação da norma jurídica – que seria o próprio “ato de incidência”²²⁰. Se o “evento”²²¹ – que é o acontecimento do mundo fático antes da incidência, correspondente à hipótese da norma – não for vertido em linguagem competente, ou seja, de acordo com a linguagem das provas, não adquire o *status* de “*fato jurídico*” e a incidência não ocorre. Portanto, somente com a transformação do “evento” em **linguagem**, que constitui o fato jurídico, é que ocorre a incidência. A linguagem é, portanto, o veículo introdutor de fatos jurídicos no mundo jurídico. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, “...*fatos jurídicos*

²¹⁶ Ressalte-se que há situações em que se afasta a aplicação de norma que incidiu por questões de justiça no caso concreto, como, por exemplo, incidência de regra jurídica em confronto com princípios constitucionais. “*Há situações, decerto excepcionais, ligadas à equidade, como uma justiça do caso concreto, na qual deve ser afastada a aplicação de norma que incidiu. A incidência de um tributo que recaia sobre quem não tenha capacidade contributiva para suportá-lo é um desses casos. Deve ser ela desconsiderada, afastando-se, na aplicação, a regra ‘tudo ou nada’.* Todos os seus pressupostos ocorreram, porque essa aplicação envolveria ato ilícito por determinação constitucional (confisco)” – JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *ibidem*, p. 35.

²¹⁷ Para exposição do seu pensamento sobre o tema, consultar **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 9.

²¹⁹ *Ibidem*, p. 10.

²²⁰ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a incidência não é fenômeno, mas é ato, visto que a norma é incidida por uma ação humana, que se confunde com o ato de aplicação.

²²¹ Conforme o léxico utilizado por PAULO DE BARROS CARVALHO, que distingue “fato” de “evento”, este é o acontecimento do mundo social antes de sofrer a incidência. A incidência ocorre somente após a devida constituição do fato mediante linguagem competente, a linguagem das provas. Após ser vertido em linguagem, o evento passa a denominar-se “fato”. *Ibidem*, p. 86

não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia”²²². Fatos jurídicos são, de acordo com esse pensamento, “...os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas”²²³.

Percebe-se o destaque que a linguagem das provas tem nessa teoria. Os fatos jurídicos somente adquirem esse *status* se o evento que lhes é correspondente, no mundo social, for devidamente relatado em linguagem jurídica, comprovando sua ocorrência, em dados tempo e lugar, através dos meios de prova existentes no sistema jurídico. “Com efeito, nenhum acontecimento do mundo, nenhuma transformação que se dê no chamado ‘campo dos objetos da experiência’, assim exteriores que interiores ao ser humano, pode configurar-se como ‘factum’, sem que se apresente revestido em linguagem”²²⁴.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a incidência tributária não ocorre sem linguagem jurídica que a relate. Não basta a previsão abstrata e geral da norma jurídica para disciplinar as condutas intersubjetivas relacionadas à prestação tributária, pois é imprescindível a existência de uma norma individual e concreta que constitua em linguagem competente o fato jurídico, bem como a relação jurídica. “Seria até um desafio mental interessante tentar imaginar caso de incidência específica da regra-padrão, numa hipótese individualizada, sem a expedição de ato de aplicação. Eis uma tarefa impossível!”²²⁵.

A teoria da incidência de PAULO DE BARROS CARVALHO encontrou terreno fértil no âmbito da Ciência do Direito Tributário²²⁶. Uma das justificativas que se pode dar para tal adesão é o fato de o Direito Tributário positivo requerer alto grau de formalização das condutas prescritas, com extensas exigências legais relativas ao cumprimento de deveres instrumentais, por parte dos particulares, que implicam o registro formalizado de suas atividades econômicas. A necessidade da linguagem formalizada das provas é imprescindível para a operacionalização das atividades tributárias, seja por parte do contribuinte seja pelo

²²² *Ibidem*, p. 89.

²²³ *Idem*.

²²⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, A prova no procedimento administrativo tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 34, p. 106.

²²⁵ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 220.

²²⁶ Na esteira das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO acerca da incidência tributária, consultem-se: JOANA LINS E SILVA, **Fundamentos da norma tributária**; ALESSANDRA GONDIM PINHO, **Fato Jurídico Tributário**; TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, **Fontes do Direito Tributário**; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*; FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **A Prova...**, *op. cit.*; EURICO MARCOS DINIZ SANTI, **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Por outro lado, a teoria da incidência tributária de PAULO DE BARROS CARVALHO encontra, também, resistência crítica na doutrina, conforme obra de ADRIANO SOARES DA COSTA, que publicou sua **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**.

Fisco. Trata-se de manifestação do princípio da segurança jurídica. De acordo com o sistema jurídico pátrio, não se pode cogitar de exercício de atividade tributária sem a presença de provas acerca da realização dos fatos jurídicos tributários.

Visando a conciliação entre a tradicional visão de PONTES DE MIRANDA, sobre incidência jurídica, e a nova teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, citamos ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, que formula nova leitura sobre a fenomenologia da incidência da norma tributária, “...*almejando com isto, evitar uma visão maniqueísta...*” entre essas teorias²²⁷. Esse autor divide a incidência em duas fases, relacionadas aos seus efeitos: “*efeitos jurídicos preliminares*” e “*efeitos jurídicos finais*”. A primeira fase, relacionada aos “*efeitos preliminares da incidência*”, ocorreria no plano do pensamento, no qual a “...*norma é vivida em sua dimensão simbólica, independentemente do conhecimento do sujeito psicologizado (sic)*”²²⁸. Esses “*efeitos preliminares*” tornar-se-iam evidentes no dever funcional da autoridade administrativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, na visão do jurista²²⁹. Após a verificação da ocorrência do fato jurídico, surgem os “*efeitos jurídicos finais da incidência*”, que só se dão com “...*a interveniência do ato humano de aplicação no caso de lançamento de ofício, ou de uma observância da norma geral e abstrata, através da criação da norma individual e concreta do auto-acertamento*”²³⁰.

Muito embora sejam fortes e respeitáveis os argumentos da teoria da incidência tributária de PAULO DE BARROS CARVALHO, além da existência da tentativa de formular uma teoria intermediária, proposta por ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, preferimos aderir à tradicional teoria da incidência jurídica de PONTES DE MIRANDA, por entendermos ser a mais adequada à teoria geral do direito e corresponder à nossa concepção científica. Desse modo, não relegando a segundo plano a importância da linguagem das provas para o Direito Tributário – que, aliás, é objeto deste estudo – entendemos que a distinção entre incidência e aplicação do Direito é fundamental. A importância atribuída à necessidade de formalização das condutas em linguagem competente, verificado, no âmbito do Direito Tributário, está relacionada a questões de aplicação do Direito, e não de incidência. Não podemos deixar de concordar com a idéia de que a incidência é conceito jurídico fundamental, independentemente do ordenamento jurídico. A incidência é atributo da norma jurídica, não só da norma tributária, ou de qualquer outra

²²⁷ **Fundamentos do Dever Tributário**, p. 133.

²²⁸ *Idem*.

²²⁹ *Ibidem*, p. 135.

²³⁰ *Ibidem*, p. 136.

norma, e tem como pressupostos essenciais a vigência da norma jurídica e a concreção do suporte fático suficiente²³¹.

A linguagem das provas cumpre papel determinante no Direito Tributário, uma vez que seus acontecimentos fáticos requerem positivação, para fins de produzir seus efeitos na realidade empírica. Até mesmo quando os sujeitos passivos cumprem espontaneamente os comandos normativos tributários, procedendo ao cálculo e ao pagamento do tributo, a formalização dos acontecimentos fáticos correspondentes à hipótese tributária precisa ocorrer através do cumprimento das obrigações acessórias, ou dos deveres instrumentais. Esses deveres são normativamente regulados e servem para auxiliar a fiscalização dos fatos tributários e a arrecadação. Tais deveres podem corresponder ao compromisso de prestar declarações periódicas, manter livros fiscais escriturados, atualizados e completos, emitir notas fiscais, entre outros, ou ainda, pode consistir em um dever de colaboração, por parte do sujeito passivo, no sentido de apresentar dados que o fisco reputa necessários para apurar a realização do fato tributário, ou ainda, permitir que a fiscalização ocorra sem embaraços.

As provas, portanto, têm a função de fazer conhecidos os fatos jurídicos e permitir a aplicação do Direito. No entanto, não é função das provas promover a incidência das normas jurídicas: esta é logicamente anterior àquela. Seja a atividade do sujeito passivo de apurar o tributo e cumprir o pagamento, seja a atividade de realização do lançamento tributário, por parte da autoridade fazendária, **não fazem a norma incidir**. Antes, são **atos de reconhecimento da incidência**, por ser imperativo lógico e cronológico que a norma seja cumprida ou aplicada somente após a incidência. São, tais atividades, portanto, cumprimento espontâneo do direito e aplicação do Direito, respectivamente.

Desse modo, entendemos que as provas relatam a ocorrência do suporte fático concreto sobre o qual a norma tributária incidiu, instantânea e infalivelmente. Tendo a função de trazer ao conhecimento humano a ocorrência da incidência, a linguagem das provas é condição necessária para a aplicação do direito, seja para fundamentar o lançamento tributário, seja, ainda, no curso da instrução processual.

Finalmente, fazemos uma última observação, acerca da distinção entre “*fato jurídico*” e “*evento*”, proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO²³². Sustenta SOUTO MAIOR BORGES que essa distinção seria irrelevante para o Direito. Primeiro, porque a

²³¹ MARCOS BERNARDES DE MELLO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 77.

²³² *Direito tributário...*, *op. cit.*, p. 86-124.

subsunção do conceito do suporte fático concreto ao conceito da norma é ato-fato, que não se expressa em linguagem, pois ocorre no mundo do pensamento. Também a observância da norma – que consiste na mesma operação subsuntiva – é fato jurídico e pode, eventualmente, não se expressar em linguagem formalizada²³³. **Evento**, portanto, é categoria fática não revestida de juridicidade, porque sobre ele não incidiu norma alguma e não porque não esteja expresso em linguagem formalizada. É **categoria extrajurídica**. **O fato jurídico é categoria jurídica**, pois, independentemente do reconhecimento da incidência, pressupõe que a norma incidiu. Assim, não existe sentido no falar em evento, pois ele não está juridicizado pela norma jurídica, simplesmente porque não corresponde a nenhuma hipótese de incidência²³⁴. Nesse mesmo sentido, citamos PONTES DE MIRANDA, para quem a regra jurídica possui função classificadora, distribuindo os fatos do mundo em “...fatos ‘relevantes’ e fatos ‘irrelevantes’ para o direito, em fatos jurídicos e fatos ajurídicos”. “Só o direito separa os fatos que êle faz serem jurídicos, precisando linhas entre o jurídico e o ‘aquém’ ou o ‘além’ do jurídico (não-jurídico)...(sic)”²³⁵. Assim, afastamos, para os fins deste trabalho, a distinção entre **fato jurídico** e **evento**, por entendermos que o evento é extrajurídico, irrelevante para o direito, sendo ou não vertido em linguagem jurídica. Somente os acontecimentos que corresponderem às hipóteses normativas é que são relevantes para o direito e são, portanto, fatos jurídicos. O que a linguagem jurídica faz é apenas relatá-los.

2.1.4. APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

2.1.4.1. Aplicação e criação do Direito

Definido o conceito de incidência normativa para os fins deste trabalho, passaremos a tratar da **aplicação da norma tributária**. PONTES DE MIRANDA explica que, quando ocorre a incidência e a conduta humana trata o fato como se não houvesse incidido a regra jurídica, duas operações essenciais à **aplicação do direito** devem ser efetivadas: “a) a da definição do fato ou fatos componentes do suporte fático, e prova de que

²³³ Muito embora, contingentemente, no Direito Tributário isso seja muito difícil de ocorrer, senão impossível. Mas, fora do âmbito tributário, há muitos exemplos de conformação da conduta humana ao direito sem a necessidade de linguagem. Como já dissemos, a incidência é fenômeno essencial à norma jurídica, independentemente do ramo dogmático do direito ao qual ela é afeta, e, por isso, não existe uma incidência diferente para as normas de direito tributário e outra para o direito civil, penal, administrativo etc.

²³⁴ **Curso...**, op. cit. , p. 33-35.

esse ocorreu; b) a da sua classificação segundo a regra jurídica, a respeito da qual alguém procede como se ela não houvesse incidido”²³⁶. Vale dizer, é necessária a prova do fato jurídico bem como a interpretação do dispositivo normativo e do fato jurídico, a fim de que se conclua pela ocorrência da subsunção.

HANS KELSEN sustenta que o ato de aplicação da norma jurídica é, ao mesmo tempo, ato de criação do direito, bem como aponta diferença entre aplicação da norma jurídica por ato de autoridade e adequação da conduta ao direito²³⁷.

Primeiramente, o conceito de aplicação do Direito, assim como o da incidência, situa-se no âmbito da teoria geral do direito, comum a todos os ramos dogmáticos do Direito²³⁸. O ato de aplicação pressupõe prévia interpretação do Direito, mas com esta não se confunde²³⁹. O direito a ser aplicado está “...contido em um quadro ou marco dentro de cujos limites coexistem diversas possibilidades de interpretação”. A necessidade de interpretação justifica-se pelo fato de que a norma a ser aplicada é um “...marco aberto a várias possibilidades de interpretação, e todo ato de aplicação será necessariamente conforme à norma aplicada se, não transbordando esse quadro nessa estabelecido, ao contrário, o preenche por algum dos modos possíveis”²⁴⁰.

Entende-se, de modo geral, que a aplicação do direito é a realização de atos jurídicos individuais a partir do processo de concretização das normas gerais. Contudo, a “Teoria Pura do Direito” de KELSEN considera que a **formação do direito e a sua aplicação são momentos do mesmo fenômeno**. Isso porque a sua aplicação se dá como a formação de uma nova norma, mais individualizada do que a norma cuja preexistência é fonte de legitimidade da norma produzida. A criação de atos jurídicos individuais, pelo aplicador do Direito, não é mera atividade de subsunção dos fatos aos preceitos legais, pois implica criação do Direito. Existe uma zona de indeterminação nas normas jurídicas gerais e abstratas, dadas as várias possibilidades de escolha, que somente será eliminada no processo de interpretação.

²³⁵ **Tratado...**, t. I, *op. cit.*, p. 21.

²³⁶ **Tratado...**, t. I, *op. cit.*, p. 17.

²³⁷ **Teoria Pura do Direito**, p. 260-263.

²³⁸ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 105.

²³⁹ Alerta SOUTO MAIOR BORGES que a aplicação do Direito pressupõe a interpretação do Direito, pois, sem prévia interpretação, a aplicação da norma é impossível. “A aplicação do Direito coloca-se, pois, numa posição de dependência no tocante à sua interpretação. Mas a interpretação pode limitar-se apenas à pura obra doutrinária de exegese, não implicando, em tais circunstâncias, a necessidade de posterior aplicação. A doutrina interpreta a norma, não a aplica. A aplicação do Direito, quem a pratica, é o órgão para tanto autorizado pelo ordenamento jurídico” – *Ibidem*, p. 105-106.

²⁴⁰ *Ibidem*, p. 107-108.

O resultado do ato de aplicação e criação é uma norma individual e concreta, estabelecida em um ato judicial ou administrativo. Assevera Kelsen que:

É desacertado distinguir entre atos de criação e atos de aplicação do Direito. Com efeito, se deixarmos de lado os casos limite – a pressuposição da norma fundamental e a execução do ato coercivo – entre os quais se desenvolve o processo jurídico, todo ato jurídico é simultaneamente aplicação de uma norma superior e produção, regulada por esta norma, de uma norma inferior.²⁴¹

A norma jurídica superior pode fixar o órgão pelo qual a norma inferior será produzida, o seu processo de produção, bem como o seu conteúdo. A determinação do órgão que deverá aplicar a norma superior e produzir a norma inferior é o mínimo que deve ser determinado pela norma superior. *“Com efeito, uma norma cuja produção não é de forma alguma determinada por uma norma superior não pode valer como uma norma posta dentro da ordem jurídica e, por isso, pertencer a essa ordem jurídica”*²⁴².

Na mesma esteira, SOUTO MAIOR BORGES afirma que *“...a individualização e a concretização de normas gerais e abstratas, somente podem ocorrer mediante normas, as normas individuais e concretas, correspondentes, por hipótese, aos atos administrativos de aplicação do ordenamento jurídico tributário”*²⁴³. E prossegue, de acordo com a “Teoria Pura do Direito”: *“Rigorosamente, aliás, só existe a produção do Direito, porque a sua aplicação se dá como a produção ou formação de uma nova norma, mais individualizada do que a norma cuja preexistência é fonte de legitimidade, puramente formal ou jurídica da norma produzida”*²⁴⁴.

2.1.4.2. Aplicação e observância do Direito

Há, outrossim, que se distinguir ato de aplicação e criação do Direito da observância do Direito. *“Observância do Direito é a conduta a que corresponde, como conduta oposta, aquela a que é ligado o ato coercitivo de sanção. É antes de tudo a conduta que evita a sanção, o cumprimento do dever jurídico constituído através da sanção”*²⁴⁵. Para Kelsen, a norma jurídica é constituída pela norma jurídica primária, de natureza sancionadora, e pela norma jurídica secundária, que prescreve a conduta. Portanto, a

²⁴¹ Teoria Pura..., *op.cit.*, p. 261.

²⁴² *Idem.*

²⁴³ Lançamento..., *op. cit.*, p. 83.

²⁴⁴ *Ibidem*, p. 107.

²⁴⁵ HANS Kelsen, Teoria Pura..., *op. cit.*, p. 262.

observância espontânea do Direito decorre do ajustamento à conduta prevista na norma jurídica secundária²⁴⁶.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, distinguindo a aplicação da observância ao Direito, discorre sobre as normas primárias e secundárias, de acordo com a norma jurídica tributária:

Se identificado o dever da norma primária com a sua ‘validade’ (Geltung), como o faz a doutrina kelseniana, então ela, a norma primária, só vale diretamente para o órgão que deve executar a sanção – por hipótese, a pena pecuniária. Mas quando se utilize, na descrição do Direito Tributário, o conceito de norma secundária, concluir-se-á que apenas o contribuinte pode evitar o ato antijurídico, ou seja, o ilícito tributário, cumprindo a respectiva obrigação. Nesta hipótese, a norma primária também adquire validade para ele, o contribuinte. Não é, pois, totalmente correto, ou melhor, não configura uma linguagem científica rigorosa, afirmar, como tradicionalmente se faz, que o contribuinte pode, com a sua conduta, ‘obedecer à norma tributária’ ou ‘violar a norma tributária’.

A rigor, o contribuinte apenas pode ‘obedecer’ ou ‘desobedecer’ à norma secundária.

Diversamente, o órgão administrativo competente (CTN, art. 142, caput, primeira parte) “aplica” ou “não aplica” o Direito Tributário (grifos nossos)²⁴⁷.

Em sentido análogo, tratando do processo judicial, mas que em tudo e por tudo se aplica ao presente caso, FRANCESCO CARNELUTTI:

Quando para a solução definitiva dos conflitos não basta a coação moral derivada da existência das próprias normas, será necessário realizá-las, transformando seu mandato abstrato em mandato concreto, tão-somente para utilizar a efeitos de dita solução a coação moral mais enérgica ocasionada pela especificação do mandato, ou também para garantir (para preparar ou para comprovar), mediante esta especificação, o justo emprego da coação material encaminhada a conseguir a subordinação prescrita do interesse inferior ao interesse prevalente (grifos nossos)²⁴⁸.

Para ALBERTO XAVIER, o ato de aplicação do direito traduz-se necessariamente num ato jurídico, que realize a indispensável mediação entre a norma e o fato. Referido ato, pelo só fato da sua autonomia, deve distinguir-se, pelos seus efeitos, dos efeitos próprios do mandamento da norma a que respeita, isto, é, não se pode confundir com a conduta estatuída²⁴⁹.

²⁴⁶ Esse entendimento foi revisto em obra editada postumamente, na qual Kelsen afirma que as normas sancionatórias são normas secundárias e as normas de conduta são as normas primárias – **Teoria geral das normas**, p. 181.

²⁴⁷ **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 110.

²⁴⁸ **A prova civil**, p. 29.

²⁴⁹ **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 78-79.

Deste modo, a autonomia, no sentido já aludido de dotação de efeitos próprios, inconfundíveis com os da estatuição normativa, vem a postular a heteronomia do mesmo ato, agora no sentido de que a valoração da situação da vida e a dedução do correspondente comando devem caber a um sujeito diverso daqueles a que a situação respeita²⁵⁰.

O ato de aplicação do direito é subjetivamente heterônomo no que se refere à natureza dos sujeitos a quem incumbe a sua aplicação. Caracteriza-se pela obrigatoriedade e vinculação. Portanto, é imprescindível distinguir a aplicação do direito – ato heterônomo, obrigatório e vinculante – “...da adequação ou conformação ao direito, que resulta do simples ajustamento da conduta do sujeito a um modelo legal pré-determinado e em que o eventual processo lógico a que ela conduziu se revela absolutamente irrelevante (sic)”²⁵¹ –.

Em sentido contrário, admitindo a possibilidade de atos de aplicação do direito pelo particular, MARIA RITA FERRAGUT afirma que “...a lei confere aos particulares competência para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo”²⁵². Assim, conclui a autora que “...não há como deixar de reconhecer na atividade deste último um ato de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto”²⁵³. Trata-se de conclusão consoante com a doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO, que sustenta que o sujeito passivo produz norma jurídica individual e concreta, constante de “...documento especificamente determinado em cada legislação, e que consiste numa redução sumular, num resumo objetivo daquele tecido de linguagem, mais amplo e abrangente, constante dos talonários de notas fiscais, livros e outros efeitos jurídico-contábeis”²⁵⁴. O momento em que o Fisco toma ciência dos “...enunciados prescritivos...” produzidos pelo contribuinte, ressalta o autor, é o “...instante preciso em que a norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, ingressa no ordenamento do direito posto”²⁵⁵.

²⁵⁰ *Ibidem*, p. 79.

²⁵¹ *Ibidem*, p. 79-80.

²⁵² **Presunções...**, *op. cit.*, p. 43.

²⁵³ *Idem*.

²⁵⁴ **Direito tributário...**, *op.cit.*, p. 252.

²⁵⁵ *Idem*.

Entendemos que, de acordo com a proposta kelseniana de distinção entre aplicação e observância do direito, **não se pode, tecnicamente, falar em aplicação do direito pelo particular, pois o ato de aplicação é heterônomo**, requerendo a aplicação por sujeito diferente daquele que teria a obrigação de observar a conduta normada. Confirma essa idéia a própria redação do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a qual expressa determinação de que a competência para realizar o ato de lançamento é privativa da autoridade administrativa. Ou seja, **o lançamento é ato de aplicação do direito**.

Por outro lado, a observância dos deveres instrumentais pelo contribuinte, com a formalização de suas atividades econômicas em linguagem, relatando a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, bem como o preenchimento de documento específico para um determinado tributo visando declarar o débito tributário e individualizar o seu montante, **são atividades que constituem observância do direito**, adequação da sua conduta às regras jurídicas. Muito embora tais condutas devam ser registradas em linguagem jurídica, visando facilitar a fiscalização das atividades dos particulares pela Administração Pública, não constituem ato de aplicação do direito, no sentido kelseniano do termo, pois não são atos realizados por autoridade administrativa, como é o caso do lançamento.

Finalmente, deve-se ressaltar que tanto na conformação da conduta quanto na aplicação do direito, há subsunção ao dever-ser do comando normativo²⁵⁶. Na obediência ao Direito também há prévia interpretação do Direito.

2.1.4.3. Atos administrativos primários e secundários

Da atividade de aplicação e criação do direito tributário, portanto, tem-se ao mesmo tempo, como resultado, **ato administrativo e norma jurídica individual e concreta**²⁵⁷. Em verdade, o ato administrativo veicula uma norma individual e concreta, que, relatando a ocorrência do fato jurídico tributário, revela, também, o nascimento da obrigação tributária, ocorrido com a incidência da norma jurídica.

²⁵⁶ Subsunção é operação formal, na qual se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata, conforme observa PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 9.

²⁵⁷ “Ato-norma”, segundo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI. *Lançamento tributário*, p. 152-156, 165-171.

O **ato administrativo** pode ser **primário** ou **secundário**, dependendo da fonte que o expede e da natureza do provimento que ele veicula. De acordo com ALBERTO XAVIER, os **atos administrativos primários** são os atos praticados por órgãos da administração ativa, ou seja, aqueles que versam pela primeira vez sobre uma determinada situação da vida, sejam eles atos impositivos – de comando, punitivos, ablativos *etc.* – ou atos permissivos – como as autorizações, licenças, concessões, subvenções *etc.* Os **atos administrativos secundários** são atos de julgamento, proferidos em decorrência de um processo administrativo – como as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento²⁵⁸. Porém, ambos os atos veiculam normas individuais e concretas. De acordo com essa distinção, o ato de lançamento é ato administrativo primário e a decisão proferida ao final do processo administrativo tributário é ato administrativo secundário.

Sobre o **ato de lançamento** e a **decisão** proferida ao final do processo administrativo tributário contencioso, podemos afirmar: **são atos de aplicação do direito**, pois buscam fundamento de validade em norma tributária geral e abstrata, em um processo de positivação do direito; **são atos de aplicação do direito**, pois decorrem de atos jurídicos heterônomos, obrigatórios e vinculados, distinguindo-se, portanto, da mera observância do direito; **são atos de criação do direito**, sendo produto da aplicação da norma geral e abstrata que se configuram em uma norma tributária individual e concreta.

Para os fins deste trabalho, voltado para o estudo da articulação da linguagem das provas para o competente relato do fato jurídico tributário, não nos interessa investigar as condutas humanas relacionadas ao cumprimento espontâneo das normas tributárias, pois ali não se verifica verdadeira aplicação do direito, nos termos aqui estabelecidos. Assim, o chamado “lançamento por homologação” ou “autolancamento” somente nos interessa indiretamente, na medida em que o contribuinte está vinculado a deveres instrumentais, a fim de documentar a ocorrência da incidência da norma tributária, ou seja, munindo-se de provas do fato jurídico tributário, que devem ser apresentadas ao fisco, se e quando solicitadas, para fins de controle da conduta do contribuinte. No entanto, enquanto ato espontâneo de cumprimento do Direito, de liquidação e pagamento do tributo, não será objeto de nossa investigação.

²⁵⁸ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 14.

2.1.4.4. A relevância das provas no processo de aplicação e criação do direito – o fato jurídico tributário

Para que se dê a aplicação da norma tributária que veicula a regra-matriz de incidência, com a conseqüente criação de norma individual e concreta, a situação fática correspondente à hipótese tributária, ou ao suporte fático abstrato, deve ser vertida na linguagem das provas, possibilitando que o fato jurídico tributário seja conhecido.

O fato jurídico corresponde à parte do suporte fático concreto que entra no mundo jurídico através da incidência. De acordo com a terminologia ponteana, fato jurídico é “...fato, ou complexo de fatos sobre o qual incidiu a regra jurídica”²⁵⁹. É a ocorrência fática que, juridicizada pela incidência, corresponde ao conceito da hipótese legal.

De acordo com ENGLISH, o fato deve ser pensado em conceitos, pois a operação de subsunção entre norma e fato só se dá entre iguais. Assim, não é o fato que entra no mundo jurídico, mas apenas o conceito do fato, que se subsume ao conceito da hipótese.

Somente um igual pode ser subsumido a outro igual. A um conceito apenas pode ser subsumido um conceito. De conformidade com esta idéia, um trabalho recente sobre a estrutura lógica da aplicação do Direito acentua: a subsunção dum caso a um conceito jurídico ‘representa uma relação entre conceitos: um facto tem de ser pensado em conceitos, pois que de outra forma – como facto – não é conhecido, ao passo que os conceitos jurídicos, como o seu nome o diz, são sempre pensados na forma conceitual’. **São, portanto, subsumidos conceitos de factos a conceitos jurídicos.** ... Deve, no entanto, acentuar-se que a subsunção de uma situação de facto concreta e real a um conceito pode ser entendida como enquadramento desta situação de facto, do ‘caso’, na classe dos casos designados pelo conceito jurídico ou pela hipótese abstracta da regra jurídica. ... Nesta medida, a interpretação do conceito jurídico é o pressuposto lógico da subsunção, a qual, por seu turno, uma vez realizada, representa um novo material de interpretação e pode posteriormente servir como material ou termo de comparação (*sic*) (grifos nossos)²⁶⁰.

Desse modo, o que entra na norma jurídica tributária individual e concreta é o conceito do fato jurídico, cuja complexidade inerente à sua verificação empírica foi reduzida, para se adequar ao conceito previsto na hipótese. Como já mencionamos, o legislador seleciona caracteres dos fatos de possível ocorrência no mundo fenomênico, traçando classes de fatos, ações-tipo, suportes fáticos, os quais, se verificados concretamente, provocam a incidência da norma e ingressam no mundo jurídico, constituindo os fatos jurídicos. De acordo, mais uma vez, com PONTES DE MIRANDA, fato jurídico é “o que fica do suporte fático suficiente, quando a regra jurídica incide e porque incide. Tal precisão é

²⁵⁹ Tratado..., t. I, *op.cit.*, p. 77.

²⁶⁰ Introdução..., *op. cit.*, p. 94.

indispensável ao conceito de fato jurídico”²⁶¹. Prossegue: “No terreno jurídico, regra jurídica e suporte fático devem concorrer como causas do fato jurídico, ou das relações jurídicas”²⁶²

O fato jurídico tributário, para integrar uma norma jurídica individual e concreta – resultado da **aplicação do direito** –, deverá ser relatado em linguagem jurídica, consoante as provas jurídicas. Somente após a comprovação da veracidade do relato do fato jurídico, mediante a verificação das provas acerca da sua ocorrência, é que o fato jurídico será enunciado no antecedente da norma jurídica tributária individual e concreta, produzindo seus efeitos finais, atribuindo exigibilidade à obrigação tributária²⁶³. O que constará do antecedente da norma individual e concreta é, com efeito, o **relato do fato jurídico tributário**, articulado com a linguagem das provas.

Conforme assevera SUZY GOMES HOFFMANN, a norma individual e concreta que enuncia a ocorrência do fato jurídico tributário deve caracterizar o fato de modo que ele se enquadre perfeitamente na descrição do tipo prevista na hipótese tributária, corroborado pelas provas obtidas. Se não ocorrer esse enquadramento, não terá havido a operação lógica da subsunção e essa norma individual e concreta não poderá pertencer ao sistema, devendo ser anulada.

Daí a importância do perfeito relato do enunciado fático e daí o surgimento de tantas questões acerca da norma individual e concreta que enuncia o fato jurídico tributário e instaura a relação obrigacional tributária, pois, em muitos casos esse perfeito enquadramento – a realização da operação lógica da subsunção – não é algo que se constate de pronto, fazendo-se, ainda mais necessário, um exame das provas sobre o fato jurídico tributário (*sic*)²⁶⁴.

²⁶¹ **Tratado ...**, t. I, *op.cit.*, p. 77.

²⁶² *Idem*.

²⁶³ MARCOS BERNARDES DE MELLO afirma que o lançamento tributário constitui **elemento integrativo do suporte fático**. Nos negócios jurídicos, os elementos nucleares do suporte fático referem-se à sua existência e, os elementos complementares, à sua validade ou eficácia. Há, porém, espécies de negócios jurídicos em que são **necessários atos jurídicos praticados por terceiros, em geral autoridade pública, que o integram, o que se dá no plano da eficácia**. Tais atos integrativos não compõem o suporte fático do negócio jurídico, **não interferindo na sua existência, validade ou eficácia própria**, mas atuam no sentido de que se irradie certo efeito que se adiciona à eficácia normal do negócio jurídico. Afirma o autor: “*Em direito tributário nacional, o lançamento constitui elemento integrativo do suporte fático do fato jurídico tributário, uma vez que a lei lhe confere a função de deflagrar sua eficácia final, consistente na atribuição de exigibilidade ao crédito tributário, gerando, por conseguinte, a obrigação do contribuinte de pagar o tributo. Com efeito, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, que se dá, fatalmente, por força da incidência da norma jurídica tributária sobre seu suporte fático concretizado, estabelece-se a relação jurídica tributária entre o ente responsável pela imposição tributária ... que é seu sujeito ativo (credor) e o contribuinte, seu sujeito passivo (devedor)...*” – **Teoria...** *op.cit.*, p. 53-56.

²⁶⁴ **Teoria da prova no direito tributário**, p. 154. Note-se que para essa autora, a enunciação do fato jurídico tributário em norma individual e concreta, instaura, constitui a obrigação tributária. Não é esse nosso posicionamento, contudo.

Para que exista esse perfeito enquadramento entre a hipótese e o relato do acontecimento fático, o relato precisa conter todas as características da hipótese e as provas devem confirmar esse relato, conferindo veracidade ao enunciado da norma individual e concreta. É justamente essa a missão do jurista: fazer com que o ato de aplicação corresponda à incidência da norma. Se, por acaso, o enunciado do antecedente da norma individual e concreta relatar um fato não correspondente à realidade empírica, haverá um descompasso entre incidência e aplicação da norma tributária.

Assim, para que a aplicação seja espelho da incidência, o enunciado descritivo do fato jurídico tributário, constante do antecedente da norma individual e concreta, deverá guardar relação de correspondência com o relato sobre o acontecimento fático²⁶⁵. *“Temos por inevitável que a linguagem contida no enunciado do antecedente da norma individual e concreta tributária deve referir-se ao acontecimento fático (evento) que deu ensejo ao dever da imposição tributária”*²⁶⁶.

2.1.4.5. Ainda sobre a relevância das provas no processo de aplicação e criação do Direito – A relação jurídica tributária individualizada

A incidência da norma jurídica é a sua eficácia. Em outras palavras: *“...a eficácia da regra jurídica é a sua incidência”*²⁶⁷. A eficácia da regra jurídica, não se confunde com a eficácia do fato jurídico, que é juridicizado pela incidência. A eficácia dos fatos jurídicos é a *“...eficácia jurídica...”*²⁶⁸. É efeito do fato jurídico a instauração imediata da relação jurídica prevista no conseqüente da norma, vinculando os sujeitos da relação em torno de um objeto. Conforme ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER, *“A irradiação da relação jurídica é um efeito (conseqüência) jurídico da incidência da regra jurídica”*²⁶⁹.

Segundo nos relata SOUTO MAIOR BORGES, a relação jurídica tributária é definida tradicional e alternativamente ora como relação

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 154 e 155.

²⁶⁶ *Ibidem*, p. 156.

²⁶⁷ PONTES DE MIRANDA, *Tratado...*, t. I, *op.cit.*, p. 16-17.

²⁶⁸ *Ibidem*, p. 17.

²⁶⁹ *Teoria Geral...*, *op.cit.*, p. 307.

...(a) entre sujeitos jurídicos – ou seja, entre o denominado sujeito passivo, como obrigado, e, pois, sujeito de um dever jurídico, e o Fisco, como titular do correspondente direito subjetivo – ora diversamente, (b) como uma relação não mais interpessoal, porque corresponderia a uma relação entre o dever jurídico do obrigado, sujeito passivo, e o correspondente direito subjetivo do Fisco ao tributo.²⁷⁰

Somente após a irradiação da relação jurídica, por força da juridicização do fato jurídico, é que se pode conhecer seu conteúdo: direito e correlativo dever, pretensão e correlativa obrigação, coação e correlativa sujeição. Não existe relação jurídica sem que, no seu pólo ativo, verifique-se um direito, e no seu pólo passivo, um dever. Trata-se do conteúdo mínimo da relação jurídica. Porém, pode existir relação jurídica sem pretensão e obrigação e sem coação e sujeição, pois essas notas referem-se aos conteúdos médio e máximo do grau eficaz da relação jurídica.

Seguindo a trilha de PONTES DE MIRANDA, BECKER assevera que o sujeito ativo da relação jurídica tem o direito à prestação e, correlativamente, o sujeito passivo tem o dever de prestá-la. A pretensão é o poder de exigir a prestação e a obrigação é o não se poder negar à exigência da prestação. Se o direito, após o exercício da pretensão, não é satisfeito pela prestação, então surge a coação: a coação é o poder coagir; o sujeito ativo coage o sujeito passivo a efetuar a prestação²⁷¹. Assim, a partir da incidência da norma jurídica e da juridização do fato, a relação jurídica pode ser irradiada com eficácia mínima, média ou máxima.

Na **relação jurídica de conteúdo mínimo – direito e dever** –, o sujeito ativo e o sujeito passivo estão vinculados juridicamente um ao outro, mas ter o direito à prestação não é o mesmo que poder exigi-la – **pretensão**. A existência da exigibilidade – **momento estático da pretensão** – distingue-se do exercício dessa exigibilidade – **momento dinâmico**. Na **relação jurídica de conteúdo médio – direito e pretensão e correlativos dever e obrigação** – a exigibilidade da prestação e o seu exercício ainda não são o poder coagir alguém a realizar a prestação nem o exercício dessa coação. Se o sujeito ativo detentor da pretensão a exerce, ainda assim a prestação pode não se realizar por diversos motivos – ignorância da incidência da norma jurídica, ignorância da exigibilidade ou simples não querer – ; abrindo-se espaço para que atinja, a **relação jurídica, o seu grau máximo: a coação e a correlativa sujeição**. A coação visa forçar o sujeito passivo a realizar a prestação, independentemente da sua vontade ou do conhecimento ou ignorância acerca da mesma. A

²⁷⁰ Lançamento..., *op. cit.*, p. 50.

²⁷¹ *Ibidem*, p. 311-312.

coação é a utilização da força real e material para a obtenção da realização da prestação. O exercício da coação somente pode ser exercido pelo Estado, através da ação processual²⁷².

Traduzindo os conteúdos das relações jurídicas para o Direito Tributário, podemos considerar que a **incidência jurídica, ao juridicizar o suporte fático concreto, tornando-o fato jurídico**, possui força para irradiar a **relação jurídica de conteúdo mínimo**, vinculando o sujeito ativo, titular de um direito, ao sujeito passivo, titular de um dever em torno do tributo, que ainda é **ilíquido e inexigível**. Após a realização do **lançamento tributário** e no **prazo de vencimento**, a **relação jurídica adquire grau médio, ganhando liquidez e exigibilidade**, tornando-se o sujeito ativo, titular de uma **pretensão** e o sujeito passivo de uma **obrigação**. Se o sujeito passivo não honrar a obrigação, o sujeito ativo passa a ser titular da **coação** ou **ação de direito material** – contraposta à sujeição do sujeito passivo –, podendo exigir a prestação **independentemente** da vontade deste. No entanto, **o exercício da coação, através da execução fiscal, somente pode ser realizado pelo Poder Judiciário**. Vale ressaltar que, no caso em que o contribuinte apura o tributo devido, através dos instrumentos legais apropriados, mas, por motivos desconhecidos e irrelevantes, não o paga no prazo devido, **a pretensão do Fisco nasce conjuntamente com a coação**, visto que a doutrina e a jurisprudência admitem a imediata inscrição em dívida ativa do débito declarado e não pago, possibilitando o ajuizamento da execução fiscal para a cobrança forçada do débito. Assim, do grau mínimo de eficácia da relação jurídica, passa-se ao grau máximo, com a possibilidade do exercício da **coação**.

Em sentido semelhante, ALBERTO XAVIER formula sua teoria dos graus sucessivos de eficácia, no que respeita ao exercício dos “poderes” substanciais em que a obrigação tributária se traduz.

Com a ocorrência do fato tributário, ela torna-se existente; no momento da **prática do lançamento** é formado um título, dotado de força executiva e que dá origem à relação jurídica abstrata em que se traduz o **crédito tributário**; neste momento – mas só nos tributos em que o lançamento precede necessariamente o pagamento – ela torna-se **atendível**; no momento da verificação do prazo de vencimento, torna-se **exigível** pelo credor e realizável pelo devedor; no momento em que se esgota o período de cobrança voluntária, sem que o pagamento tenha sido efetuado, torna-se **exequível**. E torna-se atendível, exigível, realizável e exequível nos precisos termos declarados no lançamento, isto é, nos termos e limites da obrigação tributária abstrata (crédito tributário) (grifos nossos)²⁷³.

²⁷² *Ibidem*, p. 312-313.

²⁷³ **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 588. XAVIER externa entendimento de que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário, mas somente com o lançamento constitui-se a relação jurídica que dá origem ao crédito tributário.

Outra posição acerca da relação jurídica que merece ser citada é a de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI. Segundo o autor, “...a incidência e seu correspondente efeito, a eficácia legal, posposta (logicamente) da eficácia jurídica, podem não produzir norma jurídica, mas tão-somente fato jurídico e relação jurídica efectiva”²⁷⁴. A relação jurídica efectiva não precisa se revestir em linguagem, pois é produto da incidência de uma norma de comportamento. No entanto, em se tratando de norma individual e concreta, que pressupõe a existência de linguagem jurídica – visto que se situa no âmbito da aplicação do direito – a relação jurídica é chamada “...intranormativa...”²⁷⁵.

Desse modo, se o fato jurídico tributário tem por eficácia a instauração da relação jurídica tributária, o relato do fato jurídico tributário, através do lançamento tributário, tem a qualidade de atribuir grau eficaz médio à relação jurídica tributária, fazendo nascer a necessidade de satisfação correlativa à pretensão jurídica, nos termos formulados por BECKER e PONTES DE MIRANDA, e aplicada, no passado, por PAULO DE BARROS CARVALHO, ou ainda; tem a virtude de tornar a obrigação tributária, existente a partir da incidência, atendível e exigível, de acordo com o entendimento de ALBERTO XAVIER²⁷⁶.

2.2. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

2.2.1. INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, define o lançamento tributário como procedimento administrativo, de competência de autoridade administrativa, com a finalidade de “constituir” o crédito tributário, a partir da verificação da ocorrência do “fato gerador” da obrigação tributária, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível, se for o caso.

A definição legal deixa dúvidas sobre ser o lançamento procedimento ou ato administrativo. Bem observa ESTEVÃO HORVATH que “*Parece inequívoco que existe um*

²⁷⁴ **Lançamento...**, op. cit., p. 74.

²⁷⁵ *Ibidem*, p. 77.

²⁷⁶ Sobre a aplicação da teoria dos graus eficazes da relação jurídica ao Direito Tributário, conferir a contribuição de PAULO DE BARROS CARVALHO, em **Decadência e prescrição**, v. 2, p. 19-28 e 89-98.

*procedimento – no sentido de uma seqüência de atos juridicamente encadeados visando desembocar num ato final – e um ato final, ambos chamados pela legislação e por parte da doutrina de lançamento”*²⁷⁷. Vejamos como a doutrina tem enfrentado o tema.

2.2.2. LANÇAMENTO - ATO OU PROCEDIMENTO?

A doutrina majoritária posiciona-se no sentido de que o lançamento é **ato**, que pode ou não se originar de um procedimento – uma vez que o procedimento não seria indispensável ao lançamento –, com todos os requisitos e elementos formulados de acordo com a teoria do ato administrativo. Nesse sentido, ESTEVÃO HORVATH diz que prefere atribuir o nome de “...*procedimento de apuração dos tributos ao ‘procedimento de lançamento’ (quando por óbvio este existe ou seja necessário), deixando o termo ‘lançamento’ para identificar o ato em que culmina este procedimento, ou é praticado independentemente da existência deste último*”²⁷⁸. Para ALBERTO XAVIER, lançamento é o “...*ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência*”²⁷⁹.

Em defesa da idéia de tomar-se o lançamento tanto como procedimento quanto como o ato administrativo que dele decorre, e ainda, como norma jurídica individual e concreta, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI trazem bons argumentos.

Assevera SOUTO MAIOR BORGES que lançamento corresponde a uma categoria jurídico-positiva – e não lógico-jurídica –, sendo obtida a partir do ordenamento jurídico. Trata-se de realidade plurissignificativa, decorrente não só do artigo 142, *caput*, do Código Tributário Nacional, mas também da sua combinação com outros artigos, dentre os quais os artigos 144, *caput*, 145, 146 e 150 do mesmo código. Assim, as doutrinas que consideram o lançamento somente como ato ou somente como procedimento sustentam uma “*meia-verdade*”²⁸⁰. Porém, tanto o procedimento de lançamento quanto o ato de lançamento estão regulados, em menor ou maior medida, nas normas tributárias de caráter geral. Apesar de o grau de determinação do lançamento enquanto ato ser maior do que o grau de determinação do seu procedimento – explicável pela competência concorrente e suplementar

²⁷⁷ **Lançamento tributário e “autolançamento”**, p. 33.

²⁷⁸ *Ibidem*, p. 34.

²⁷⁹ **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 66.

dos Estados, Distrito Federal e Municípios para legislar sobre procedimentos – , isso não infirma a conclusão de que o procedimento também é regulado por normas gerais²⁸¹.

Outrossim, afirma que o artigo 142, *caput*, segunda parte, do Código Tributário Nacional, ao caracterizar o lançamento como um procedimento administrativo, regula o modo pelo qual se deve produzir essa categoria jurídico-positiva, ou melhor, regula o modo de produção das normas relativas ao lançamento. “*Elas são normas não autônomas no sentido de que não regulam diretamente um comportamento mas regulam o modo de regular um comportamento; ... o comportamento que elas, as normas procedimentais regulam, é o de produzir normas (sic)*”²⁸².

Ainda, sobre o lançamento como **procedimento**, SOUTO MAIOR BORGES argumenta, escorado em MERKL, que, se a lei predetermina o fim, mas cala-se acerca do caminho para alcançá-lo, qualquer caminho poderia ser considerado jurídico, se e enquanto conduzisse ao fim colimado. No entanto, o próprio Código Tributário Nacional qualifica o procedimento de lançamento como obrigatório e vinculado, o que indica que a lei deve contemplar um procedimento específico de apuração do crédito tributário. Desse modo,

O procedimento administrativo de lançamento é, em tal sentido, o caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior – a legislação – produz manifestação jurídica de plano inferior – o ato administrativo de lançamento. Constituem o procedimento administrativo do lançamento os elementos do ordenamento jurídico total que regulam o modo de produção do ato administrativo de lançamento²⁸³.

Do ato ou procedimento de lançamento nasce a norma jurídica individual e concreta. “*A produção de efeitos jurídicos pelo lançamento consiste, pois, numa norma ou em normas criadas de acordo com o respectivo procedimento administrativo*”²⁸⁴. Diante da produção de comportamentos obrigatórios decorrentes desse procedimento, define-se o lançamento como norma jurídica objetiva, individual e concreta, inferior à norma geral e abstrata estabelecida pela lei. “*A força obrigatória do lançamento não decorre, pois, exclusivamente de si mesmo, mas da atribuição de normas superiores*”²⁸⁵.

De acordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, o ato administrativo pode ser analisado sob duas acepções: a primeira, como **ato-fato** da autoridade que configurou o fato jurídico suficiente, que é a fonte material do lançamento, ou melhor, o

²⁸⁰ **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 117-118.

²⁸¹ *Ibidem*, p. 118.

²⁸² *Ibidem*, p. 119.

²⁸³ *Ibidem*, p. 120.

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 122.

procedimento que lhe dá concretude; e a segunda, como o **produto** desse procedimento, o **ato-norma administrativo**, a norma individual e concreta que advém do **ato-fato**. O ato administrativo é gênero que envolve as espécies ato-fato e ato-norma²⁸⁶.

O ‘ato-norma administrativo não se confunde com o ato-fato que o produz’. O primeiro é norma jurídica, o segundo fato jurídico suficiente, este sim, fonte material adequada para inovar o ordenamento jurídico, resultado da incidência daquelas normas administrativas que regulam o procedimento (no sentido de fato jurídico necessário) e a competência do órgão administrativo²⁸⁷.

SANTI arrola as realidades componentes do ato administrativo tomado em sua “...*dual dinâmica compositiva*...”:

(i) a norma jurídica geral e abstrata que disciplina a criação do ato-norma administrativo; (ii) o ato-fato da autoridade que compõe o suporte fático do fato “gerador” do ato-norma administrativo; (iii) o fato jurídico suficiente, resultado da completa conformação do suporte fático, fonte material para a produção do ato-norma administrativo; (iv) o ato-norma administrativo, norma jurídica individual e concreta, que resultou desse processo; (v) o motivo do ato, fato jurídico, realidade que também compõe o suporte fático do fato jurídico suficiente para a criação do ato-norma; (vi) a relação jurídica intranormativa estabelecida nesta norma individual e concreta²⁸⁸.

O autor resolve, então, a dicotomia instaurada pela doutrina em torno das teses que consideram o lançamento como ato ou procedimento, colocando essa dualidade em planos distintos: “...*o procedimento no plano fático; o ato-norma, no plano normativo*”²⁸⁹.

O procedimento é, portanto, segundo ele, “...*fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que corroboram, de forma sucessiva ou instantânea, seqüencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para a edição do ato norma administrativo*”²⁹⁰.

Por outro lado, o lançamento vislumbrado no plano normativo é

...ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota²⁹¹.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 123.

²⁸⁶ **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 89.

²⁸⁷ *Ibidem*, p. 91.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 92.

²⁸⁹ *Ibidem*, p. 150.

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 151.

²⁹¹ *Ibidem*, p. 156.

Entendemos, com SOUTO MAIOR BORGES e EURICO DE SANTI, que o lançamento é procedimento e ato-norma administrativo. Entender que se trata somente de ato ou somente de procedimento, consistiria uma visão parcial do fenômeno. Os atos administrativos não surgem do nada: antes, requerem a obediência aos procedimentos estabelecidos nas normas gerais e abstratas que conferem validade ao ato final, bem como servem de instrumento de controle da sua formação, possibilitando que a edição de atos e, pois de normas individuais e concretas, dê-se em consonância com os princípios magnos do ordenamento jurídico nacional, especialmente com os princípios da legalidade, da segurança jurídica e do Estado Democrático de Direito. Desse modo, o procedimento de lançamento é pressuposto objetivo do ato de lançamento, no qual se incluem as diligências fiscalizadoras e apuradoras dos fatos jurídicos tributários que constituem o motivo do ato administrativo de lançamento.

Há que se ressaltar que nem sempre o ato de lançamento é precedido de um procedimento propriamente dito, podendo esgotar-se em ato único de verificação e liquidação. MARY ELBE GOMES QUEIROZ afirma que a “...caracterização do lançamento como sendo procedente de um único ato ou como o último ato inserido em um procedimento, somente poderá ser identificada por meio da observação de cada realidade concreta da ocorrência dos fatos”²⁹². Assim pode ocorrer, por exemplo, um lançamento de IPTU, em que a atividade da autoridade administrativa se esgota no consultar a “planta genérica de valores” para apurar o valor venal do imóvel e aplicar a alíquota estabelecida por lei. Outrossim, a mesma autora assevera que pode haver procedimento e não haver lançamento “...caso não seja verificada a ocorrência de fato jurídico tributário ou apurada qualquer infração...”²⁹³. Isso ocorre nos casos em que, concluída a fiscalização de um determinado contribuinte acerca de um determinado período, verifica-se que não houve a realização de fato jurídico tributário, ou ainda, que os tributos foram efetivamente apurados e pagos de acordo com os fatos jurídicos tributários ocorridos, sendo o caso de homologação do pagamento, nos termos do artigo 150, *caput*, do Código Tributário Nacional.

²⁹² Do lançamento..., *op.cit.*, p. 33.

²⁹³ *Ibidem*, p. 35.

2.2.3. EFICÁCIA DO LANÇAMENTO – DECLARATÓRIA OU CONSTITUTIVA?

Não podemos deixar de apresentar, ainda que sucintamente, a questão relativa aos efeitos do lançamento tributário: teria o lançamento tributário eficácia declaratória ou constitutiva da obrigação tributária?

Em nome da coerência, não podemos assumir outro posicionamento senão o de afirmar que o ato de lançamento, por ser um ato de aplicação do direito, o qual relata a incidência da norma jurídica, produz efeitos meramente **declaratórios** em relação ao fato jurídico tributário e à **existência da obrigação tributária**. Isso porque sustentamos que o fato jurídico nasce em razão da incidência da norma jurídica no suporte fático concreto. Também sustentamos que o fato jurídico tem por efeito a instauração imediata da relação jurídica tributária.

Portanto, o lançamento tributário declara a ocorrência do fato jurídico tributário e a existência da obrigação tributária. Por outro lado, não podemos deixar de reconhecer que o lançamento tem a virtude de conferir liquidez e exigibilidade à obrigação tributária ou, ainda, atribuir grau eficaz médio à relação jurídica tributária. Porém, o fato de tornar a obrigação tributária líquida e exigível não implica afirmar tenha sido ela “constituída” pelo lançamento, pois, se assim admitíssemos, deveríamos rever nossa visão acerca de incidência e de aplicação do direito, e aderir ao pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, que sustenta que o lançamento é ato de incidência e de aplicação do direito.

Com efeito, a discussão sobre a declaratividade ou constitutividade do lançamento tributário, em termos “maniqueístas” ou radicais, já não possui mais tanto prestígio na doutrina. É certo que, ao sustentarmos que o lançamento produz efeitos declaratórios – posicionamento majoritário na doutrina, inclusive –, referimo-nos à virtude que ele tem de se reportar à ocorrência do fato jurídico tributário e declarar existente a obrigação tributária. No entanto, isso não significa negar a produção de outros efeitos, ao lançamento tributário, especialmente o de tornar líquida e exigível a obrigação tributária. Ensina-nos SOUTO MAIOR BORGES que “...um ato pode ser declaratório no que respeita a determinados efeitos e constitutivo no que toca a outros”. Por isso, segundo o jurista pernambucano, o lançamento exerce a função declaratória quanto a determinados efeitos jurídicos, tais como o “...reconhecimento da existência, a cargo de determinado sujeito, da obrigação tributária; fixação quantitativa e qualitativa da referida prestação...”, e função

constitutiva para os efeitos da “...exigibilidade da prestação; fluxo do prazo de prescrição; constituição do devedor em mora”²⁹⁴.

2.2.4. FASES DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO

Considerando a divisão proposta por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO acerca das fases do processo ou procedimento²⁹⁵, podemos dividir o procedimento administrativo de fiscalização tendente a produzir o ato-norma de lançamento em quatro fases, à luz do artigo 196 do Código Tributário Nacional e dos artigos 7º a 13 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972²⁹⁶:

²⁹⁴ **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 421-422.

²⁹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 490-491.

²⁹⁶ Código Tributário Nacional: Art. 196. “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo”.

Decreto n. 70.235/72: Art. 7º. “O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Art. 8º “Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização”.

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 estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) § 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) § 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) § 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer”. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 10. “O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

i) *fase postulatória*: tem seu início com a notificação formal do sujeito fiscalizado;

ii) *fase instrutória*: é a fase de coleta de informações e de documentos da esfera do contribuinte, ou ainda, de terceiros relacionados com os fatos jurídicos tributários;

iii) *fase dispositiva*: ato de decisão, na qual, valorando as provas coletadas, o agente administrativo, vinculadamente, verifica se é o caso de proceder ao ato de lançamento ou não; ressaltando-se que o ato de lançar é obrigatório e vinculado, pois, ao agente só, é dada essa possibilidade se, das provas coletadas e produzidas, verifica-se a ocorrência do fato jurídico tributário;

iv) *fase de comunicação*: encerramento formal do procedimento mediante lavratura de termo de encerramento, com ou sem lançamento, sendo que, havendo lançamento, é expedida notificação ao sujeito passivo, a fim de que seja dada a devida publicidade ao ato²⁹⁷.

2.2.5. MODALIDADES DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE ACORDO COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Passaremos rapidamente pelas modalidades de lançamento previstas no ordenamento jurídico nacional, destacando delas o que nos interessa para os fins deste trabalho: **i) lançamento de ofício; ii) lançamento misto ou por declaração; iii) “lançamento por homologação” ou “autolançamento”.**

Art. 11. “A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente: I - a qualificação do notificado; II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; III - a disposição legal infringida, se for o caso; IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico”.

Art. 12. “O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias”.

Art. 13. “A autoridade preparadora determinará que seja informado, no processo, se o infrator é reincidente, conforme definição da lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência”.

²⁹⁷ MAURÍCIO BELLUCCI, Procedimento de fiscalização, contraditório e ampla defesa, in Marcelo Vianna Salomão e Aldo de Paula Junior (org.) **Processo administrativo tributário: federal e estadual**, p. 387.

No lançamento de ofício, todo o procedimento de investigação e aplicação heterônoma do direito, que dá origem a uma norma individual e concreta, é realizado exclusivamente pela Administração Pública fazendária.

No lançamento por declaração ou misto, o sujeito passivo participa da elaboração da norma jurídica individual e concreta, apresentando declaração dos fatos jurídicos tributários de sua alçada, enquanto que o ato de liquidação do tributo e cobrança é feito pelo fisco.

Por fim, o “lançamento por homologação”, ou “autolançamento”, que é a modalidade de apuração de tributos mais comum encontrada no direito positivo brasileiro²⁹⁸; a qual impõe que o sujeito passivo, diante da realização do fato jurídico tributário, apure, calcule e pague o tributo, independentemente de qualquer iniciativa da Fazenda Pública, ficando sujeito à eventual fiscalização, da qual pode decorrer a homologação do pagamento e/ou um lançamento suplementar. Outrossim, pode ocorrer o decurso de prazo de cinco anos, contados a partir da realização do fato jurídico tributário, sem qualquer manifestação da Fazenda, implicando a preclusão do direito de homologar e fiscalizar – a homologação tácita.

Com efeito, as operações do contribuinte para apurar e quantificar o tributo não podem ser consideradas como **ato de lançamento**, sendo equivocado, em nosso ponto de vista, transpor o conceito de “autolançamento” para a nossa realidade jurídica, pois, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não abre espaço a dúvidas: a realização do ato de lançamento compete privativamente à autoridade administrativa. Lançamento é ato de aplicação do direito, no sentido kelseniano, requerendo ato de autoridade. O “lançamento por homologação” é uma modalidade de lançamento em que cabe ao contribuinte o cálculo e o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer verificação do sujeito ativo. A verificação é posterior e eventual, quando, fiscalizando o procedimento realizado pelo sujeito passivo, o sujeito ativo **homologa expressamente** o cálculo e o pagamento do tributo. É eventual, pois, na maioria dos casos, a **homologação é tácita**, pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato jurídico tributário sem pronunciamento da Fazenda Pública sobre o cálculo do tributo e do seu pagamento. A atividade que cabe ao sujeito passivo da relação jurídica tributária corresponde à mera observância do direito, e não à ato de aplicação do

²⁹⁸ A maior participação do particular na atividade que anteriormente era exercida exclusivamente pela Administração encontra justificativa na adaptação do Direito às novas necessidades impostas pela sociedade, conforme relata ESTEVÃO HORVATH – **Lançamento Tributário...**, *op. cit.* p. 47. Atualmente, a maioria dos tributos tem por modalidade o “lançamento por homologação”, especialmente os federais – Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto Territorial Rural, contribuições para o PIS/PASEP, COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro, Imposto de Renda –.

direito, não se identificando com o ato de lançamento, previsto no artigo 142, que requer ato da autoridade administrativa.

Discute-se se a **homologação expressa ou tácita** do pagamento antecipado pode ser considerado **ato de lançamento**. Reconhecendo que a homologação, expressa ou tácita, é o ato de lançamento nos tributos sujeitos a “lançamento por homologação”, SOUTO MAIOR BORGES afirma que

Compete à autoridade, ‘ex vi’, do artigo 150, ‘caput’, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, pagamento. **E o ato administrativo de homologação, na disciplina do Código Tributário Nacional, identifica-se precisamente com o lançamento** (art. 150, ‘caput’)(grifos nossos)”²⁹⁹.

Adotando outro pensamento, PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que “...o ato de homologação, por atividade comissiva ou omissiva do ente que tributa, **não dá o caráter de ‘lançamento’ aos expedientes praticados pelo sujeito passivo** (grifos nossos)”. Entende o mestre paulista que a atividade do administrado de relatar o “...acontecimento do evento...” e verter “...em linguagem adequada os termos compositivos da relação jurídico-tributária, determinando o objeto da conduta prestacional e todas as condições que tornam possível o recolhimento do correspondente valor...” seria **equivalente**, como fonte normativa, ao ato do lançamento. No entanto, a homologação expressa ou tácita é apenas um ato de fiscalização da Administração Pública, que é exercido tanto sobre as atividades dos sujeitos passivos quanto sobre as próprias atividades, “...mediante os procedimentos de controle de legalidade a que submete os atos praticados por seus agentes, dos quais se originam, muitas vezes, provimentos de retificação, conhecidos por ‘retificação de ofício’”³⁰⁰.

De nossa parte, não conseguimos identificar a homologação expressa e a tácita como o ato de lançamento nos tributos sujeitos a “lançamento por homologação”. Primeiramente, porque a homologação recai sobre o pagamento antecipado, certificando o nascimento e a extinção da obrigação tributária, enquanto que o lançamento apenas certifica o seu nascimento. Outrossim, a “homologação tácita” sequer pode ser considerada ato administrativo, pois, conforme ensina BANDEIRA DE MELLO, “...o silêncio não é ato jurídico. Por isto, evidentemente, não pode ser ato administrativo”. Para ele, o silêncio administrativo “...é um ‘fato jurídico’ e, in casu, um ‘fato jurídico administrativo’”. Em nada

²⁹⁹ Lançamento..., op. cit., p. 378.

³⁰⁰ Direito tributário..., op. cit., p. 209.

modifica esse pensamento caso a lei tenha atribuído um determinado efeito jurídico ao silêncio, seja para conceder, seja para negar alguma coisa. “*Este efeito resultará do fato da omissão, como imputação legal, e não de algum presumido ato, razão por que é de rejeitar a posição dos que consideram ter aí existido um ‘ato tácito’. Não há ato sem extroversão*”³⁰¹. Quando muito, com algumas ressalvas, podemos identificar a **homologação expressa** com o **lançamento**, pois, nesse caso, há manifestação da autoridade administrativa.

Por isso, não vemos problemas em sustentar que, nos tributos sujeitos a “lançamento por homologação” podem existir situações em que há tributo sem lançamento, pois, ao menos nos casos em que a homologação se dá pelo decurso de prazo sem o pronunciamento da Fazenda Pública, o tributo é calculado, pago e extinto sem qualquer participação da autoridade administrativa. A atividade do contribuinte de declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, calcular o valor do tributo e proceder ao seu pagamento antecipado não é procedimento nem ato de lançamento, pois não há atuação da autoridade administrativa³⁰². Por sua vez, a **homologação tácita** dá-se após o decurso do prazo de cinco anos previsto no § 4º do artigo 150, do Código Tributário Nacional, ou seja, não se trata de ato administrativo, mas de fato jurídico administrativo, não podendo ser identificada com o ato administrativo do lançamento.

Os lançamentos por declaração e por homologação estão sujeitos à “...*regra da conversibilidade eventual em lançamento de ofício*”, conforme informa JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³⁰³. Em face da função controladora do fisco, ele deve conferir se os procedimentos adotados pelos contribuintes, para apurar se o fato jurídico tributário e o valor do tributo devido foram corretos; e caso a declaração do sujeito passivo, no primeiro caso, e o pagamento antecipado realizado, no segundo caso, não estejam de acordo com a riqueza revelada pelo fato jurídico tributário apurado, deve ser realizado o lançamento de ofício.

O lançamento de ofício e o lançamento por declaração diferem apenas no procedimento de formação do ato, uma vez que o primeiro prescinde da atividade do sujeito passivo, enquanto que o segundo requer as declarações do mesmo. O ato administrativo de lançamento, em ambos os casos, possui as mesmas características³⁰⁴.

³⁰¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 406.

³⁰² É bom lembrar que o pagamento antecipado, a que se refere o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, não se confunde com o pagamento em sentido estrito, previsto no artigo 156, I, do mesmo diploma legal. Este não depende de qualquer outro ato ou fato jurídico para produzir seus efeitos típicos, que é extinguir a obrigação tributária. Já o pagamento antecipado depende de um outro ato – ou fato –, que é a homologação, expressa ou tácita, para que se considere extinta a obrigação tributária.

³⁰³ **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 329.

³⁰⁴ *Ibidem*, p. 340.

Quanto ao “lançamento por homologação”, as diferenças com os demais são mais visíveis, no que se refere aos procedimentos. Se o contribuinte apura o tributo e o paga, ao fisco põem-se duas alternativas: homologa ou não homologa o pagamento. Homologando o pagamento realizado pelo sujeito passivo, o fisco dá o débito por quitado, não havendo procedimento de lançamento – quando muito, pode-se dizer que a homologação expressa do pagamento antecipado equivale ao ato de lançamento – . Se o fisco não homologa o pagamento, o “lançamento por homologação” é substituído pelo lançamento de ofício, nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, assumindo o procedimento de acordo com a definição legal do artigo 142 do mesmo diploma legal.

Independentemente da modalidade de lançamento que a legislação tributária específica de cada tributo adote, o Fisco tem o dever de investigar e controlar a atividade tributária desenvolvida pelo contribuinte. Constatando que o contribuinte declarou o fato jurídico tributário de modo equivocado, dissonante da realidade empírica, seja através das declarações prestadas, seja através de documentos elaborados para quantificação do tributo e seu pagamento, o Fisco tem o dever de lançar de ofício.

Desse modo, a atividade investigatória e probatória realizada pelo Fisco no lançamento tributário poderá ocorrer em duas situações distintas, explica HOFFMANN:

- ...a) quando a norma instituidora do tributo impuser que a enunciação da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária será feita pela Administração Pública; e
- b) quando a norma instituidora do tributo impuser que a enunciação da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária será feita pelo sujeito passivo e que caberá à Administração Pública proceder à fiscalização dos atos impostos ao sujeito passivo e, se nessa fiscalização for verificado que o sujeito passivo não procedeu à correta emissão da norma individual e concreta, terá o agente fiscal poderes para enunciar outra norma individual e concreta que documentará a incidência tributária que não foi relatada ou documentada pelo sujeito passivo³⁰⁵.

É justamente nessas situações enumeradas que a prova dos fatos jurídicos tributários encontra maior brilho.

De acordo com nosso corte epistemológico, deixaremos de analisar as situações em que não há fiscalização por parte dos agentes da Fazenda Pública, ou, ainda, as situações em que, havendo fiscalização, conclui-se que o pagamento espontâneo do tributo pelo contribuinte está de acordo com o fato jurídico tributário, ou conclui-se que não houve fato jurídico tributário. Em tais casos, não há ato de aplicação e criação do direito, no sentido acima exposto.

³⁰⁵ Teoria da prova..., *op. cit.*, p. 168-169.

2.2.6. LANÇAMENTO E AUTO DE INFRAÇÃO

O ato de lançamento é ato impositivo de caráter não-sancionador, pois tem por objeto o **tributo**, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Isso significa que o lançamento não é instrumento de imposição de sanção por ato ilícito. No entanto, no procedimento de fiscalização, preparatório para o lançamento, pode-se, eventualmente, verificar que, além do fato jurídico tributário correspondente à regra-matriz de incidência tributária, ocorreram fatos jurídicos tributários correspondentes a normas jurídicas tributárias sancionadoras, cuja consequência é a aplicação de penalidades pecuniárias, quais sejam, a **multa pelo não pagamento**, a **multa de mora** e a **multa pelo descumprimento de deveres instrumentais**³⁰⁶.

A formalização do ato de lançamento bem como dos atos que impõem penalidades pecuniárias, deve ocorrer, de modo geral, pela forma escrita. “*A estrutura frástica em que se verte a escrita, deposita-se sobre seu canal-físico que lhe confere concretude existencial: o suporte físico dos signos vazados em linguagem idiomática (sic)*”³⁰⁷.

Ao suporte físico que veicula os atos-norma de lançamento e os atos-norma de imposição de penalidades pecuniárias atribui-se o nome de **auto de infração**, muito embora esse documento possa veicular somente o ato de lançamento, ou somente o ato de imposição de penalidade, ou ainda, ambos. De acordo com SANTI, “...*auto de infração é o documento, a peça, o veículo sígnico (Morris), o contacto, o suporte físico que veicula os enunciados das várias normas que se instalam na concretude deste substrato único*”³⁰⁸.

No âmbito dos procedimentos administrativos de lançamento dos tributos federais, os artigos 9º e 10, do Decreto nº 70.235/72, prescrevem o regime jurídico do **auto de infração**. Dispõe o artigo 9º que a **exigência do crédito tributário, a verificação do prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada** devem ser formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais devem ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. O auto de infração deve conter, necessariamente: i) a qualificação do autuado, ii) o local, a data e a hora da lavratura; iii) a

³⁰⁶ Para aprofundamento, consultar EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 241-244.

³⁰⁷ *Ibidem*, p. 240.

³⁰⁸ *Ibidem*, p. 240-241.

descrição do fato jurídico tributário correspondente à hipótese legal ou dos fatos jurídicos tributários correspondentes às hipóteses, no caso do auto de infração veicular mais de uma norma individual e concreta; iv) as disposições legais e penalidades aplicáveis, v) a determinação do valor exigido e a intimação para pagá-lo ou impugná-lo, no prazo de trinta dias; vi) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nota-se que a legislação, muito embora pequena, tecnicamente, em relação a alguns termos e expressões utilizados – por exemplo, no artigo 9º, fala em lançamento e em provas para a comprovação do ilícito, dando a entender que o tributo decorreria de ato ilícito, com o que não podemos concordar –, é bastante clara no sentido de conferir a indispensabilidade das provas para autorizar a atividade impositiva de tributos e de penalidades. Além disso, no artigo 10, fica clara a necessidade da motivação do ato administrativo de lançamento e de aplicação de penalidades, restando necessária a descrição dos fatos jurídicos e da legislação aplicável.

2.2.7. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

A exigibilidade da obrigação tributária – pretensão do Fisco e correlativa obrigação do sujeito passivo, no grau eficaz médio da relação jurídica tributária – somente se inicia após a devida notificação do sujeito passivo acerca do lançamento, nos termos do artigo 145, *caput*, do Código Tributário Nacional.

A **notificação ou aviso** do lançamento com ele não se confunde. Antes, pressupõe que o ato de lançamento seja existente e válido, pois é por meio de tal instrumento que é dada ciência ao sujeito passivo acerca da imposição tributária, que já existe. A notificação não é requisito de existência ou de validade do ato-norma de lançamento, mas de sua **eficácia**³⁰⁹. Assim, a notificação é ato jurídico autônomo e distinto do ato-norma do lançamento, e tem a função de dar ciência ao sujeito passivo da existência da obrigação tributária e dos termos da sua exigibilidade³¹⁰. “A notificação do lançamento consiste numa comunicação ao sujeito passivo munida de eficácia específica, identificada com o exigir do notificado um determinado comportamento – a efetivação da prestação tributária

³⁰⁹ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 186. No mesmo sentido, RUY BARBOSA NOGUEIRA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 103-112.

³¹⁰ SOUTO MAIOR BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 187.

concreta”³¹¹. A notificação do lançamento é um *plus* à exigibilidade da obrigação tributária, pois, a partir da sua realização, o lançamento adquire eficácia e o sujeito ativo pode exercer sua pretensão sobre o sujeito passivo. Contudo, nada impede que o sujeito passivo se antecipe à notificação e pague o valor devido, pois a partir do momento da conclusão do ato de lançamento, com a definição do valor a pagar, ele já é atendível.

2.2.8. A MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO MEDIANTE IMPUGNAÇÃO

Estando perfectibilizado o ato-norma de lançamento, assumindo o caráter definitivo, e, tendo sido devidamente notificado ao sujeito passivo, ele somente pode ser alterado nas situações previstas pelos incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional – impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no artigo 149, do mesmo diploma.

Recebendo a notificação do lançamento, o sujeito passivo, por sua vez, tem os seguintes caminhos a escolher:

- i) paga o tributo e nada mais;
- ii) pagando ou não o tributo, invoca a tutela do Poder Judiciário contra a cobrança que reputa ser indevida;
- iii) apresenta impugnação visando modificar o ato de lançamento, nos termos do artigo 145, I, do Código Tributário Nacional.

Na primeira situação o sujeito passivo concorda com a imposição, não havendo insurgência contra os valores cobrados. De todo modo, é possível revisão de ofício do lançamento, nos termos do inciso III, do artigo 145, do mesmo código.

No segundo caso, o exercício do direito constitucional de ação impõe a instauração da relação jurídico-processual judicial, na qual o autor da ação invoca a tutela jurisdicional, veiculando sua ação de direito material e visando afastar a imposição tributária, no todo ou em parte. Nessa situação, as partes do processo têm plena oportunidade de produzir provas buscando resguardar seus interesses. No entanto, nosso objeto de estudo volta-se apenas para as relações jurídicas administrativas, pelo que não vamos analisar as provas produzidas no curso do processo judicial tributário.

³¹¹ *Idem.*

A terceira e última hipótese é a que nos interessa, visto que a impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, combinado com a Lei nº 9.784/99, dá início ao processo administrativo tributário propriamente dito, no qual a Administração Pública fazendária exerce verdadeira “*função administrativa judicante*”³¹².

2.3. A IMPUGNAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – O INÍCIO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO

2.3.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

De acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235/72, a apresentação da impugnação ao auto de infração, pelo sujeito passivo, “...*instaura a fase litigiosa do procedimento*”.

Com efeito, em que pese concordarmos com o caráter litigioso que a impugnação confere ao processo de revisão do lançamento, duas observações acerca da terminologia legal devem ser feitas, no intento de afastar qualquer problema interpretativo.

A primeira observação é de que não se trata de uma “*fase litigiosa*”, e sim de **um novo processo**. Entendemos que a impugnação não representa uma nova fase dentro do procedimento de lançamento, mas sim de um processo autônomo, com características e regulação próprias. Como já mencionamos *supra*, existe uma parte da doutrina, mais tradicional, e influenciada, talvez, pela nomenclatura do Decreto nº 70.235/72, que entende que o procedimento de lançamento é composto de uma fase oficiosa, que culmina com o ato de lançamento, e, eventualmente, de uma fase litigiosa, que se inicia com a impugnação ao lançamento, concluindo-se com a decisão final. Essa decisão final, inclusive, teria a mesma natureza do ato de lançamento.

³¹² BOTTALLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 55-59.

No entanto, estamos de acordo com SOUTO MAIOR BORGES³¹³, ESTEVAO HORVATH³¹⁴, ALBERTO XAVIER³¹⁵, MARY ELBE QUEIROZ MAIA³¹⁶, dentre outros, no sentido de que a impugnação ao lançamento dá início a um novo processo administrativo, de caráter litigioso, sendo que sua decisão final tem a natureza de um ato de revisão do lançamento, um ato administrativo secundário.

A segunda observação refere-se à nossa visão acerca da atividade processual, pois a tomamos em sentido amplo. Entendemos que a impugnação ao lançamento dá início a verdadeiro **processo** desenvolvido no âmbito da Administração Pública, não podendo ser designada, tal atividade, de **mero procedimento**.

2.3.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

O direito de impugnação do ato de lançamento tem como fundamento imediato o **direito de petição**, previsto no artigo 5º, XXXIV, da Constituição Federal, bem como os incisos LIV e LV do mesmo artigo 5º, que prescrevem os **princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa**. Ainda que não existisse a previsão de impugnação do lançamento, contida no Decreto n. 70.235/72, aos particulares seria garantido o direito ao devido processo administrativo, desenvolvido sob um procedimento justo e

³¹³ “O lançamento poderá ser substituído ... por um outro ato administrativo, de conteúdo diverso – o ato de revisão. Mas o ato de revisão não se confunde com o ato revisto (lançamento), porque é autônomo e emitido em decorrência de um procedimento dotado de sua própria individualidade. Noutros termos: são inconfundíveis o procedimento de lançamento e o procedimento de revisão do lançamento. A impugnação da pretensão fiscal pelo contribuinte não corresponde a uma continuação ou projeção do procedimento de lançamento. É, ao contrário, um procedimento juridicamente autônomo” – **Lançamento...**, op. cit., p. 454.

³¹⁴ “Ora, não nos parece que, pelos simples fato de um ato poder ser impugnado, teria este o caráter de um ato provisório, no sentido de precisar aguardar outro ato posterior que o confirmasse. De fato, nesse sentido, todo ato administrativo seria provisório, se tomarmos em linha de conta que esta possibilidade de sua invalidação estará sempre latente. O lançamento, desde que tenha sido praticado em total conformidade com a lei tributária respectiva, será definitivo, ou, pelo menos, a presunção de sua legitimidade fará com que se revista de tal caráter até que venha a ser de alguma forma invalidado” – **Lançamento...**, op. cit., p. 66.

³¹⁵ “O ato administrativo que tem por objeto a revisão do lançamento, em processo de impugnação, não tem a natureza deste, antes é secundário, autônomo e distinto, emitido em conclusão de um procedimento dotado igualmente de individualidade própria” – **Princípios...**, op. cit., p. 117.

³¹⁶ “Não há, assim, como confundir o ato de lançamento com a fase posterior do seu controle, pois esta é distinta da execução do ato, mesmo quando se tratar de revisão de ofício, devendo inclusive, considerar-se que a fase de reexame nem mesmo se configura como essencial ou imprescindível, visto que, quando se tratar de contencioso administrativo, o processo administrativo-fiscal somente será instaurado por vontade e provocação do sujeito passivo, caso ele, ao não se conformar com o lançamento, decida, espontaneamente, contra ele se opor e apresentar impugnação” – **Do lançamento...**, op. cit., p. 39-40.

seguro, com o direito ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes.

Nesse sentido, ousamos discordar de PAULO BONILHA, que sustenta que o contribuinte poderá optar pela instauração administrativa do litígio “...desde que, é óbvio, a legislação do tributo em causa admita essa forma de revisão e controle do ato impugnado”³¹⁷.

Aderimos incondicionalmente ao pensamento de EGON BOCKMANN MOREIRA, que, ao tratar do princípio do devido processo legal no processo administrativo, assevera não ser necessária “...a preexistência legal e positiva, de determinado processo para que as pessoas interessadas possam pleitear a defesa de seus direitos frente à Administração (sic)”. O inciso LIV do artigo 5º é norma definidora de garantia fundamental, possuindo eficácia plena e incondicionada. Havendo agressão à liberdade e/ou a bens, o cidadão não precisa aguardar edição de lei que venha a estabelecer específico processo administrativo para a defesa do seu direito ofendido. Exercendo requerimento fundamentado, a Administração tem o dever de processá-lo adequadamente, conhecendo e instruindo o pedido antes de proferir decisão final³¹⁸.

Outrossim, estamos de acordo com ALBERTO XAVIER, para quem o “...princípio da jurisdicionalização...”, no processo administrativo tributário, impõe que este deve obedecer ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes da natureza dos direitos indisponíveis bem como da natureza não independente do órgão de julgamento. Os três traços essenciais do processo administrativo são “...a garantia do duplo grau, o princípio do contraditório, como meio de exercício do direito de ampla defesa e princípio do efeito vinculante para a Administração das decisões finais nele proferidas”³¹⁹.

³¹⁷ Da Prova no Processo Administrativo Tributário, p. 52.

³¹⁸ Processo..., op. cit., p. 284.

³¹⁹ Princípios..., op. cit., p. 127.

2.3.3. AS FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

2.3.3.1. Introdução

Conforme relata JAMES MARINS, o processo administrativo tributário realiza-se em quatro etapas sucessivas: i) *a fase de instauração*, ii) *a fase de preparação e instrução*; iii) *a fase de julgamento* e iv) *a fase recursal*³²⁰.

Por certo que a fase de preparação e instrução é a que mais nos interessa, e será tratada de modo exaustivo em capítulo específico. Passaremos pelas fases processuais de modo a apresentar a estrutura funcional do processo administrativo tributário de modo amplo.

2.3.3.2. Fase de instauração

A apresentação tempestiva da impugnação aos atos-norma de lançamento, dentro do prazo de trinta dias contados do recebimento da notificação pelo sujeito passivo, inaugura o processo administrativo tributário³²¹.

Como efeito imediato da apresentação da impugnação, tem-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, até o julgamento final do processo administrativo tributário, incluindo os recursos porventura interpostos. Desse modo, o fisco não pode promover nenhum ato tendente a cobrar o crédito tributário, pois a relação jurídica tributária, que com o lançamento adquire grau eficaz médio, não pode passar ao grau eficaz máximo – direito e exercício de coação – até que os órgãos administrativos de julgamento se pronunciem definitivamente, decidindo a controvérsia posta a sua apreciação.

De acordo com ALBERTO XAVIER, a impugnação administrativa tem a natureza de um “...*processo constitutivo de anulação*...”, pois a decisão do processo somente poderá anular, total ou parcialmente, ou confirmar o lançamento, não podendo substituí-lo, pois a autoridade julgadora – Delegacia da Receita Federal de Julgamento, Conselhos de

³²⁰ **Direito Processual...**, *op. cit.*, p. 265.

³²¹ Após o escoamento do prazo de impugnação, entendemos ser possível a apresentação de pedido formalizado pelo contribuinte visando corrigir ou anular a imposição tributária, em razão do **direito constitucional de petição**, bem como **dos princípios da legalidade e da verdade material que regem a atividade tributária, e que determinam que o ato de aplicação do Direito deva corresponder à incidência da norma**. Outrossim, existe o dever da Administração

Contribuintes ou Câmara Superior de Recursos Fiscais – não possui competência para promover lançamentos³²².

A petição inicial, em que se consubstancia a impugnação contra a pretensão fiscal, deve conter a descrição dos fatos jurídicos que fundamentam o direito alegado pelo sujeito passivo, delimitando o objeto da controvérsia de modo específico. Além disso, a parte deve indicar os fundamentos legais sobre os quais embasa seu pedido. Nos termos do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, a impugnação deve mencionar: i) a autoridade julgadora a quem é dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância com o ato impugnado e as razões e as provas que possui; iv) as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como o nome, o endereço e a qualificação do assistente técnico³²³.

Lembra JAMES MARINS que vige, no processo administrativo tributário, o **princípio do informalismo** ou do **formalismo moderado**³²⁴. Os atos e termos processuais devem ser elaborados de modo a serem exigidas somente as formalidades essenciais à preservação da segurança jurídica. O formalismo deve ser adotado em benefício do administrado, ou seja, enquanto instrumento de garantia dos direitos dos particulares. O artigo 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.784/99, estabelece, em seus incisos VIII e IX, a “*observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados*” e a “*adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados*”.

2.3.3.3. Fase de preparação e instrução

Essa fase será melhor descrita em capítulo a parte. Por ora, basta dizer que se trata da fase de preparação e complementação do processo para que o mesmo seja julgado. É a fase na qual se analisam os pedidos de diligências e perícias, apreciando sua pertinência e

de revisar de ofício o ato de lançamento, nos termos das hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

³²² **Princípios...**, *op. cit.*, p. 123-127.

³²³ Quanto à preclusão temporal estabelecida Decreto n. 70.235/72, relativa à apresentação de documentos e ao pedido de diligências e perícias, no momento da apresentação da impugnação, retornaremos a ela em capítulo específico.

³²⁴ **Direito Processual...**, *op. cit.*, 266.

determinando a realização das provas que foram requeridas ou deliberadas de ofício, a teor dos artigos 18, 28 e 29 do Decreto n. 70.235/72.

2.3.3.4. Fase de julgamento

Após o encerramento da fase preparatória e instrutória do processo administrativo, inicia-se a fase de julgamento em primeira instância, no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 25, I, do Decreto n. 70.235/72.

O ato decisório deverá conter relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante em todas as exigências, de acordo com o artigo 31 do Decreto n. 70.235/72. O artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99 determina, por sua vez, a explícita motivação dos atos administrativos, de forma clara e congruente.

O **princípio da motivação** é decorrência lógica do princípio da ampla defesa, pois impõe o conhecimento das razões dos atos administrativos, podendo-se manifestar sobre eles. Nessa fase, a motivação é indispensável para que o impugnante possa avaliar a correção da decisão de primeira instância e decidir se apresenta ou não o recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes. Somente com a plena ciência do porquê das decisões poderá o interessado concordar com ou opor-se a elas, afirma EGON BOCKMANN MOREIRA³²⁵.

Os motivos do ato administrativo decisório são as razões de fato e de direito que determinam a sua prática. A motivação é a publicidade formal dos fatos e das normas, que devem ser logicamente correlacionados. Vale dizer, a motivação do ato decisório deve externar o juízo lógico de subsunção do conceito do fato jurídico ao conceito da hipótese normativa, fundamentando essa operação nas provas produzidas no processo.

³²⁵ **Processo...**, *op. cit.*, p. 353.

2.3.3.5. Fase recursal

Tendo em vista o **princípio do duplo grau**, decorrente do inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, as decisões dos processos administrativos tributários submetem-se à revisão, pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. De acordo com o mesmo raciocínio desenvolvido ao tratarmos da impugnação, os recursos administrativos contra as decisões de primeira instância decorrem diretamente das normas constitucionais, sendo que, eventual ausência de previsão infraconstitucional, não isentaria a Administração Pública de rever as decisões administrativas em grau de recurso.

No entanto, para recorrer, a parte deve possuir interesse recursal: a sucumbência deve ser total ou parcial, mas é indispensável o requisito da indispensabilidade do prejuízo para a configuração do interesse recursal³²⁶.

Quanto às características, o recurso deve ser **singular** – apenas um recurso para cada decisão, tendo em vista a preclusão consumativa – **tempestivo** – sob pena de preclusão temporal, e **adequado** – deve possibilitar o reexame da decisão contra a qual se volta³²⁷.

Os recursos voluntário, do contribuinte, e de ofício da Fazenda, serão julgados pelos Conselhos de Contribuintes, nos termos do artigo 37 do Decreto n. 70.235/72. Os Conselhos de Contribuintes são órgãos administrativos de função exclusivamente julgadora, vinculados ao Ministério da Fazenda. São compostos, de forma paritária, por especialistas em assuntos tributários, representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes indicados por entidades de classe de nível nacional.

O prazo para interposição do recurso voluntário é de trinta dias contados da efetiva ciência da decisão de primeiro grau, de acordo com o artigo 33, do Decreto n. 70.235/72. No caso de decisão de primeira instância desfavorável aos interesses da Fazenda Nacional, o Delegado da Receita Federal de Julgamento tem o dever funcional de providenciar a remessa do processo para reapreciação pelo órgão superior, observado o limite de alçada, nos termos do artigo 34, I, do referido decreto³²⁸.

³²⁶ *Ibidem*, p. 356-357.

³²⁷ *Ibidem*, p. 357.

³²⁸ Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

SEGUNDA PARTE

**A TEORIA DA PROVA APLICADA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

CAPÍTULO 3 – TEORIA GERAL DA PROVA

3.1. A PROVA E A VERDADE

3.1.1. INTRODUÇÃO

A primeira idéia que vem à mente sobre a finalidade da prova produzida no curso de um processo, é a de estabelecer a verdade dos fatos ali discutidos³²⁹. Com base nessa idéia, são muitas as teorias que se propõem a definir a questão da prova e sua relação com a verdade dos fatos.

O tema da verdade é um dos mais conflituosos da Filosofia em geral, e não somente do Direito, portanto, não temos a pretensão de esgotar o assunto ou apresentar uma teoria da verdade. Questiona-se o que é a verdade, se é possível conhecer a verdade, quais os meios para o conhecimento da verdade, quais as razões que justificam dizer se determinado fato é verdadeiro ou falso. Assim, não somente as teorias da verdade se relacionam com as teorias das provas: também entram em campo teorias sobre o conhecimento³³⁰; bem como teorias de justificação da verdade³³¹. Outrossim, no específico âmbito do processo, as teorias sobre as provas relacionam-se diretamente com as teorias do processo, especialmente com o escopo do processo.

³²⁹ Nesse sentido MICHELE TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, p. 1; Também acerca da importância da determinação dos fatos, engrossam o coro LUIZ GUILHERME MARINONI e SÉRGIO CRUZ ARENHART: “Se é pressuposto para a aplicação do direito o conhecimento dos fatos, e se, para o perfeito cumprimento dos escopos da Jurisdição é necessária a correta incidência do direito aos fatos ocorridos, tem-se como lógica a atenção redobrada que merece a análise fática no processo” – **Comentários ao Código de Processo Civil**, v. 5, t. I, p. 27-28.

³³⁰ LUIZ GUILHERME MARINONI e SÉRGIO CRUZ ARENHART observam que “...a questão da finalidade da prova deve orientar-se pelo estudo do mecanismo que regula o conhecimento humano dos fatos.” – *Ibidem*, p. 39.

³³¹ Teorias que seguem o projeto de **justificação da verdade** buscam descobrir que tipo de evidência ou garantia pode ser usada para determinar se uma dada proposição é ou não provavelmente verdadeira. Porém, não são equivalentes às teorias **sobre a verdade**, pois não visam estabelecer as condições necessárias e suficientes para que algo seja considerado verdadeiro e nem formulam o significado do termo **verdade**. Os projetos de justificação visam fornecer uma condição suficiente – ou um conjunto de condições conjuntamente suficientes – para justificarmos nossa crença numa proposição. As teorias da justificação da verdade geralmente visam fornecer **critérios práticos da verdade** – RICHARD L. KIRKHAM, **Teorias da Verdade**, p. 44-47.

A verdade absoluta é um conceito metafísico, inatingível ao nosso conhecimento³³². De plano, aceitamos essa premissa – o que não implica afirmarmos que a verdade existe ou não existe –, pois o conhecimento humano é inexoravelmente limitado pelo sujeito cognoscente e pelos instrumentos ao seu alcance para conhecer a realidade.

Lembram MARINONI e ARENHART que, muito embora toda a teoria processual esteja calcada na idéia e no ideal de verdade, como o único caminho que pode conduzir à justiça, na medida em que é o pressuposto para aplicação da lei ao caso concreto, “...não se pode negar que a idéia de se atingir, através do processo, a verdade real sobre determinado acontecimento não passa de mera utopia”³³³.

No entanto, dizer que a verdade absoluta, *tout court*, real, material, não existe, não é a mesma coisa que dizer que ela não pode ser conhecida. A existência de uma verdade absoluta e metafísica não é objeto de nossa investigação, portanto.

A prova é um instrumento posto ao alcance humano para o conhecimento dos fatos e, pois, da verdade sobre os fatos. Entender o que é a prova e qual a sua finalidade pode auxiliar a compreender o que é a verdade e quais os limites para o seu conhecimento – se é que isso é possível e se é que alguma verdade existe.

Conforme relata MICHELE TARUFFO, um dos problemas do tema da prova no processo é que, assim como o tema da verdade, ele não se esgota na sua dimensão jurídica e projeta-se para os campos da lógica, epistemologia e psicologia. Concepções meramente jurídicas sobre a prova são parciais e apenas resolvem, ou tentam resolver, uma parte do problema, se não dão ensejo a mais problemas³³⁴. O princípio da livre valoração da prova, longe de resolver-se no âmbito jurídico, expande-se para o campo da epistemologia, em contraposição ao superado princípio das provas legais³³⁵.

³³² Para RICHARD KIRKHAM, **teorias que pretendem identificar em que consiste a verdade** tentam realizar o **projeto metafísico**. Esse projeto tem três ramos: a) o **projeto extensional**, que tenta identificar as condições **necessárias e suficientes** para uma afirmação ser membro do conjunto de afirmações verdadeiras; tenta fixar a extensão (referência, denotação) do predicado “é verdadeiro”; b) o **projeto naturalista**, que tenta encontrar condições que, em todo mundo naturalmente possível, sejam individualmente necessárias e conjuntamente suficientes para uma afirmação ser verdadeira em tal mundo; c) o **projeto essencialista**, que tenta encontrar condições que, em qualquer mundo possível, sejam individualmente necessárias e conjuntamente suficientes para uma afirmação ser verdadeira em tal mundo – **Teorias...**, *op. cit.*, p. 39.

³³³ **Comentários...**, t. 1, *op. cit.*, p. 39.

³³⁴ Em sentido análogo, FREDDIE DIDDIER JR. afirma que a noção de prova está presente em todas as manifestações da vida humana e transcende o campo do Direito, exigindo do aplicador e do estudioso maior volume de noções de outras áreas do conhecimento – **Curso de Direito Processual Civil**, v. 2, p. 23.

³³⁵ **La prova...**, *op. cit.*, p. 3.

Outro problema detectado por TARUFFO encontra-se na ordem da determinação da verdade dos fatos no processo. Está disseminada, no pensamento jurídico, a idéia de que existe uma verdade processual, estabelecida no processo, através das provas, e uma verdade fora do processo, uma verdade material, ou simplesmente “verdade”, relacionada ao mundo dos fenômenos reais, detectada através de outros instrumentos que não os processuais. É a conhecida tensão entre verdade relativa e verdade absoluta³³⁶.

O fato é que, muito embora se fale no princípio da livre apreciação das provas e do livre convencimento motivado, existem limites processuais relacionados à prova e, pois, ao conhecimento dos fatos no processo, que limitam o conhecimento da verdade absoluta. Por essa razão, muitas teorias sobre a prova rejeitam a idéia de que o que se busca, no processo, é a verdade dos fatos, uma vez que a verdade absoluta é inatingível.

No entanto, com TARUFFO, entendemos que dizer que a verdade absoluta, ou verdade material, ou, simplesmente, a “verdade”, é um valor inatingível, não implica reconhecer que, no processo, seja impossível alcançar-se qualquer verdade. Também não implica reconhecer que a verdade processual seja completamente diversa e autônoma em relação à verdade *tout court*³³⁷. Com efeito, a verdade estabelecida no processo possui algumas peculiaridades relevantes que derivam de ser colocada em um contexto específico e juridicamente regulado, mas essas peculiaridades não são suficientes para que se funde um conceito autônomo de verdade formal ou que se afaste qualquer possibilidade de conhecimento da verdade. Com efeito, o jurista não consegue estabelecer o que é a verdade dos fatos, no processo, e para que servem as provas, se não se defrontar com escolhas filosóficas e epistemológicas de ordem geral. O problema da verdade no processo não é mais que uma variante do problema geral sobre a verdade³³⁸.

Outro modo de tratar essa questão é afirmando-se que o processo não tem por objetivo fundamental a produção de decisões verídicas, mas visa, apenas, resolver controvérsias. Assim, entende-se que a única “verdade” que conta é aquela que está disposta na decisão judicial, porque não haveria nenhuma outra verdade que interessasse ao Estado. Nesse caso, o problema da verdade é afastado, pois não se relaciona com os escopos do processo. Relata TARUFFO uma observação de TWINNING, especialmente em relação à doutrina dos países da tradição da *common law*, mas que pode ser aplicada aos países de tradição continental, de que existe uma evidente contradição entre a teoria das provas e a

³³⁶ *Ibidem*, p. 3-4.

³³⁷ *Ibidem*, p. 4.

³³⁸ *Ibidem*, p. 5.

teoria do processo em geral. Diz-se que as provas têm a função de estabelecer a verdade no processo, mas, por outro lado, diz-se que o processo nada tem a ver com o acerto da verdade dos fatos. Desse modo, questiona-se para que servem as provas, pois se elas buscam a verdade e ao processo a verdade não interessa, resta claro que elas visam a produzir resultados pelos quais o processo não está interessado³³⁹.

Verifica-se, portanto, a necessidade de definir, de modo coerente, o objeto e a função da prova, relacionando-a com a decisão judicial – no nosso caso, com a decisão administrativa –, aferindo-se se é devida ou não, possível ou não, uma reconstrução dos fatos com o máximo de veracidade possível³⁴⁰.

TARUFFO apresenta três linhas de orientações acerca da verdade, no processo, dividindo-as em teorias negativistas, teorias indiferentes e teorias sobre a possibilidade da verdade. Utilizaremos essa divisão para explicar, ainda que de modo breve, algumas teorias existentes na doutrina acerca da verdade:

3.1.2. TEORIAS DE NEGAÇÃO DA VERDADE

3.1.2.1. A impossibilidade teórica

De modo geral, o **pensamento cético radical** exclui *a priori* a possibilidade do conhecimento da verdade, não somente no processo, mas em qualquer instância da realidade³⁴¹. Os céuticos radicais são denominados por TARUFFO de “*inimigos da verdade*.”³⁴². No pensamento filosófico pós-moderno, o jurista italiano menciona RICHARD RORTY, que, em diversos escritos, nega não somente a possibilidade de qualquer verdade, mas também afirma que qualquer discurso sobre a verdade não é outra coisa que um *nonsense*. No mesmo sentido, fala de JACQUES DERRIDA, para quem não há nenhuma realidade conhecível além do texto³⁴³. Não somente na filosofia geral, mas também no âmbito do processo, encontram-se posições céuticas ou negativas acerca da verdade. A filosofia céutica sustenta que o processo não se confunde com a pesquisa científica, na qual a verdade pode ser

³³⁹ *Ibidem*, p. 5-6.

³⁴⁰ *Ibidem*, p. 7.

³⁴¹ O ceticismo prega que nenhuma crença individual está mais objetivamente justificada como provavelmente mais verdadeira de que a sua negação, conforme RICHARD L. KIRKHAM, **Teorias...**, *op. cit.*, p. 67.

³⁴² *Verità e probabilità nella prova dei fatti*, **Revista de Processo** n. 154, *passim*.

³⁴³ *Ibidem*, p. 208-209.

buscada indefinidamente. O processo é caracterizado por limites normativos, relacionados a normas que excluem a possibilidade de utilização de determinados tipos de prova, normas que prescrevem procedimentos particulares para a aquisição da prova, normas sobre a valoração das provas e normas que impõem um fim ao processo e estabelecem a imutabilidade dos resultados. Por todos esses limites, não seria possível a busca pela verdade dos fatos da causa, o que leva os céticos à renúncia da idéia de que a verdade dos fatos possa ser estabelecida no processo³⁴⁴. Essa é a posição do “...*perfeccionista desiludido*...”³⁴⁵, ou seja, daquele que, verificando que a verdade absoluta não é possível, passa ao extremo oposto e sustenta a impossibilidade de qualquer conhecimento racional.

Trata-se de uma forma de irracionalismo motivada pelo abandono de posições extremas no âmbito do racionalismo, bastante frequente nos juristas que, vendo frustradas as possibilidades de conseguir, no processo, a verdade incontestável dos fatos, creem não poder fazer outra coisa senão negar, radicalmente, a possibilidade de um conhecimento atendível³⁴⁶.

3.1.2.2. A impossibilidade ideológica

Além da impossibilidade teórica acerca da verdade, há também posicionamentos que negam que a verdade deva ser conhecida no processo. Trata-se da **negativa ideológica** acerca da verdade, relacionada à ideologia acerca da função e da finalidade do processo. Para esse pensamento, não interessa se a verdade pode ou não pode ser conhecida: a verdade não pode ser perseguida no processo simplesmente porque **não deve** sê-lo. O processo não tem por finalidade a busca da verdade, mas resolver conflitos entre as partes. A busca da verdade não pode ser a finalidade de um processo orientado para a solução de conflitos, pois são finalidades diversas e incompatíveis. No processo, busca-se a satisfação das partes, a paz social e o respeito à autonomia das partes. Se o fim do processo é eliminar o conflito, a verdade pode até ser um produto do processo, mas será secundária e sem importância³⁴⁷.

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 209-210.

³⁴⁵ Nossa tradução para “...*perfezionista deluso*...” – **La prova...**, op. cit., p. 10.

³⁴⁶ “*Si tratta di una forma di irrazionalismo motivata dall’abbandono di posizioni estreme nell’ambito del razionalismo, abbastanza frequente nei giuristi che, vedendo frustate le possibilità di conseguire nel processo la verità incontestabile dei fatti, credono di non poter fare altro che negare in radice la possibilità di una loro conoscenza attendibile*” – Idem.

³⁴⁷ *Idem*, p. 16-17.

A solução do conflito seria boa em si, podendo admitir até mesmo uma determinação falsa ou parcial da verdade. Isso encontra justificativa também na questão dos custos e no tempo do processo, que seriam incompatíveis com a busca da verdade, o que é considerado inútil e contraproducente³⁴⁸. CARNELUTTI sustenta que, tendo em vista que as limitações legais sobre a prova desvirtuam a verdade material, somente é possível se conhecer a verdade formal no processo. Tal ocorre pois o processo, em nome da celeridade e da economia, sacrifica a eventual possibilidade de busca da verdade, no caso concreto, através de meios de fixação ou determinação dos próprios fatos.

...em substância, é bem fácil observar que a verdade não pode ser mais que uma, de tal maneira que, ou a verdade formal ou a jurídica coincide com a verdade material, e não é mais que verdade, ou discrepa dela, e não é senão uma não verdade de tal maneira que, sem metáfora, **o processo de busca submetido a normas jurídicas que obrigam e deformam sua pureza lógica, não pode na realidade ser considerado como um meio para o conhecimento da verdade dos fatos, senão para uma fixação ou determinação dos próprios fatos, que pode coincidir ou não com a verdade dos mesmos e que permanece por completo independente deles (sic) (grifos nossos)**³⁴⁹

Para CARNELUTTI, a coincidência entre verdade material e verdade formal é mera contingência, não sendo esse o objetivo do processo: “...*trata-se, em todo caso, de uma coincidência por completo contingente e não necessária diante da ordem jurídica, que prescreve a posição de um fato na sentença, não quando seja verdadeiro, senão quando tenha sido determinado com os meios legais*”. Conclui afirmando que “...*a atividade do juiz encaminha-se não ao conhecimento do fato controvertido, ou seja, a sua posição conforme a realidade, senão à sua determinação ou fixação formal*”³⁵⁰.

3.1.2.3. A impossibilidade prática

Há também aqueles que negam que a verdade possa ser atingida, no processo, por ausência de instrumentos cognoscitivos suficientes, relacionados ao tempo e à liberdade de indagação das partes e do juiz. O tempo, no processo, é limitado por interesses

³⁴⁸ TARUFFO critica essa posição, pois entende que se poderia dizer que um bom critério para resolver os conflitos seja a determinação verdadeira dos fatos. Contudo, esse entendimento fere a visão “eficientista” do processo, pois a busca da verdade, no processo, pode ocasionar dispêndio de tempo, despesas e atividades das partes e do juiz, sendo tais custos incompatíveis com um processo que funcione de modo eficiente como instrumento de soluções dos conflitos – *Idem*, p. 18-19.

³⁴⁹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 47-48.

³⁵⁰ *Ibidem*, p. 49.

públicos e privados, que impõem a finalização célere da lide, além de serem, os limites legais dos meios de prova obstáculos à pesquisa da verdade³⁵¹.

Do mesmo modo que as doutrinas céticas acerca da possibilidade teórica da verdade, os que pregam sua impossibilidade prática tomam a verdade como um valor absoluto, excessivo. Se não é possível estabelecer a verdade absoluta, por ser ela restrita materialmente pelos limites e regras processuais, a verdade não poderia ser a finalidade do processo. Além de negar a oportunidade ideológica da verdade, por não ser essa a finalidade última do processo, CARNELUTTI também prega uma impossibilidade prática, pois afirma que basta um limite mínimo à liberdade de busca do juiz para que o processo de busca da realidade se degenere em processo formal de determinação dos fatos:

A verdade é como a água: ou é pura ou não é verdade. Quando a busca da verdade material está limitada de tal maneira que esta não possa ser conhecida em todo caso e com qualquer meio, o resultado, seja mais ou menos rigoroso o limite, é sempre o de que já não se trata de uma busca da verdade material, senão de um processo de determinação formal dos fatos³⁵².

3.1.2.4. Críticas às teorias negativistas da verdade

Em que pese concordarmos com a impossibilidade de estabelecimento da verdade absoluta e com o fato de que os instrumentos de conhecimento dos fatos e as regras do processo sejam circunstâncias limitadoras do conhecimento da verdade, entendemos que a finalidade do processo não é a determinação da verdade absoluta, pois esta é inatingível tanto dentro quanto fora do processo. Com efeito, a verdade que se busca no processo – como em qualquer outro procedimento cognitivo – é inexoravelmente relativa, mas que pode ser racional e razoavelmente determinada.

Adotando-se essa postura evita-se cair em um radicalismo irracional, pois pregar que a verdade absoluta é passível de ser conhecida é tão radical quanto negar qualquer possibilidade de conhecer qualquer verdade. De fato, as limitações e a estrutura do processo são *a priori* incompatíveis com a verdade absoluta, porém a verdade absoluta não é atingida tampouco fora do processo. Por outro lado, não é incompatível com a busca pela verdade o posicionamento que sustenta ser a função primordial do processo a resolução de conflitos. Isso porque, pode-se muito bem sustentar que o processo busca solucionar os conflitos

³⁵¹ *La prova...*, op. cit., p. 24.

³⁵² *A prova...*, op. cit., p. 52.

mediante a determinação verdadeira dos fatos. Ora, o processo deve-se pautar em decisões justas, e uma determinação falsa de fatos, no processo, não pode fundamentar uma decisão que pretenda assumir foros de justiça. Desse modo, podemos dizer que o processo deve buscar **alguma forma de verdade**, ou seja, a verdade possível, de acordo com os limites processuais, de conformidade com as normas que regulam o processo e a produção de provas.

Com efeito, a capacidade do processo de produzir decisões verdadeiras varia conforme o ordenamento jurídico de que se trata. Se as normas processuais limitam fortemente o emprego de meios de prova – com tarifação dos meios de prova, por exemplo –, a capacidade desse ordenamento de produzir decisões conformes com a verdade é mínima. Por outro lado, se o ordenamento adota por princípio a liberdade dos meios de prova, bem como o livre convencimento do juiz, a capacidade do ordenamento jurídico de produzir decisões conexas à verdade é máxima.

3.1.3. A IRRELEVÂNCIA DA VERDADE NO PROCESSO

Há correntes que não discutem se a verdade é ou não viável teoricamente, se é desejável ou não, ou se é ou não possível: simplesmente sustentam ser a verdade irrelevante para os escopos do processo³⁵³. A diferença entre as teorias que negam a possibilidade da verdade e as teorias que consideram irrelevante a verdade no processo é tênue. Neste último caso, a questão da verdade não é um fator de indagação relevante, pois, sendo ou não encontrada no processo, ela não faz a menor diferença, pois o processo é discurso, e como tal, encontra sua fundamentação dentro do próprio discurso e não fora dele.

3.1.3.1. A interpretação retórica do processo

A primeira variante das doutrinas que consideram irrelevante o estabelecimento da verdade no processo é a que se funda sobre uma interpretação retórica do processo. Entende-se, por esse pensamento, que o processo é um jogo persuasivo, que se esgota no âmbito da argumentação jurídica. CHAIM PERELMAN diz que o problema do juízo dos fatos se resolve na narração – “*stories*” – dos fatos apresentados pelo advogado, que

³⁵³ TARUFFO, *La prova...*, op. cit., p. 27.

devem assumir uma forma clara, coerente e completa, de acordo com o senso comum³⁵⁴. A finalidade da narração é a persuasão do juiz e o que importa são as táticas utilizadas pelo advogado para vencer a contenda. A retórica visa ganhar o consenso sobre uma tese qualquer, conforme critérios de conveniência e eficácia. Seu valor está na persuasão de qualquer um sobre qualquer coisa. Por isso, a verdade é indiferente, ou pode ser definida como a versão dos fatos mais persuasiva. É a visão do ceticismo advocatício. Não existem fenômenos de conhecimento dos fatos, só de persuasão³⁵⁵.

3.1.3.2. Aplicação de métodos e modelos semióticos ao problema jurídico

A segunda variante foca-se nas correntes que privilegiam o aspecto lingüístico do Direito, utilizando-se de métodos semióticos de interpretação. Sob tal perspectiva, assim como na interpretação retórica, considera-se o processo um lugar no qual se desenvolvem diálogos, em que são elaboradas propostas de narração. Analisa-se o Direito sob o ponto de vista das estruturas lingüísticas e semióticas.

A análise semiótica pressupõe uma concepção não-referencial ou autoreferencial da linguagem. A linguagem fala sobre si mesma: não se refere a alguma realidade, mas somente a entidades lingüísticas. Não há correspondência entre expressões lingüísticas e dados empíricos extralingüísticos. Cada expressão somente se refere a uma outra expressão lingüística e somente pode ser traduzida em expressão lingüística. A determinação do significado aparece somente no interior da linguagem, sem nenhuma relação com a realidade empírica, cuja existência é posta em dúvida. Sob tal ângulo, sendo somente relevante a dimensão semiótica do discurso, a definição da verdade no processo assume função irrelevante. Fala-se em uma “*pretensão de verdade*”, que não é mais do que uma parte do discurso, um elemento de mensagem do narrador, mas que nada diz sobre a verdade dos fatos. A verdade da narração de um fato encontra-se rigorosamente no interior da dimensão lingüística da narração e não se preocupa com a relação entre a narração e a realidade narrada.

³⁵⁴ *Apud ibidem*, p. 28-29.

³⁵⁵ *Ibidem*, p. 29-30. No mesmo sentido, entendem MARINONI E ARENHART que “...a prova não tem por objeto a reconstrução dos fatos, que servirão de supedâneo para a incidência da regra jurídica abstrata que deverá (em concretizando-se na sentença) reger o caso concreto”, mas que sua função é “...prestar-se como peça de argumentação, no diálogo judicial, elemento de convencimento do Estado-Jurisdição sobre qual das partes deverá ser beneficiada com a proteção jurídica do órgão estatal” – **Comentários...**, t. 1, *op. cit.*, p. 63.

Há uma preocupação com a plausibilidade e coerência dos elementos lingüísticos estruturais³⁵⁶.

Na doutrina brasileira, recentes estudos na área do Direito Tributário têm seguido os modelos semióticos e as teorias da linguagem para explicar a constituição dos fatos jurídicos, dando especial relevo à teoria da prova. Exponente desse pensamento é FABIANA DEL PADRE TOMÉ, que, ao tratar da prova no Direito Tributário, fixou suas premissas acerca da verdade nos termos dos modelos semióticos e da filosofia da linguagem³⁵⁷. Segundo essa autora – que segue o pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO acerca da valorização da linguagem no direito –, a compreensão das coisas dá-se pela preexistência de uma linguagem, que é capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. O conhecimento é relação entre linguagens³⁵⁸. Considerando-se que o conhecimento e seu objeto são construções intelectuais, sua existência dá-se pela linguagem: metalinguagem o primeiro e linguagem-objeto o segundo. Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real mediante enunciados lingüísticos. O que ficar de fora da linguagem permanece no campo das sensações, e, se não forem objetivadas, no âmbito das interações sociais, dissolver-se-ão no fluxo temporal da consciência, não caracterizando o conhecimento em sua forma plena³⁵⁹.

Temos para nós que o sentido de um significado não se confunde com o referente, considerada a coisa em si mesma: seu significado nada mais é que outro significante. **Pensamos não existir correspondência entre as palavras e os objetos.** A linguagem não reflete as coisas tais como são (filosofia do ser) ou tais como desinteressadamente percebe uma consciência, sem qualquer influencia cultural (filosofia da consciência).

A significação de um vocábulo não depende da relação com a coisa, mas do vínculo que estabelece com outras palavras. Nessa concepção, a palavra precede os objetos, criando-os, constituindo-os para o ser cognoscente (grifos nossos)³⁶⁰.

Seu conceito de verdade é coerente com a linha teórica que segue:

A verdade não se descobre: inventa-se, cria-se, constrói-se. Não há uma verdade objetiva, isto é, uma verdade que possa reclamar verdade universal. A verdade é sempre relativa, configurando, como assevera Richard Rorty, ‘o êxito de um discurso no mercado de idéias’³⁶¹.

³⁵⁶ TARUFFO, *La prova...*, op. cit., p. 31-33.

³⁵⁷ *A prova...*, op. cit., passim.

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 1.

³⁵⁹ *Ibidem*, p. 3.

³⁶⁰ *Ibidem*, p. 4-5.

³⁶¹ *Ibidem*, p. 16.

Com efeito, o conceito de verdade adotado pela jurista paulista está plenamente de acordo com as premissas a que se filia.

Se para os seguidores dos modelos semióticos, a verdade não encontra referencial fora do discurso, mas somente dentro dele, resta claro que a verdade, para tais concepções, não é relevante.

3.1.3.3. Críticas aos modelos retóricos e semióticos de interpretação do direito

Entendemos que os modelos semióticos e retóricos de interpretação do direito incorrem em uma simplificação unilateral e absoluta do problema da verdade no processo. De fato, é possível concordar com a idéia de que o processo é discurso, de que a persuasão é um componente importante no jogo processual, e de que os fatos emergem essencialmente na forma de narração sobre fatos. Também se reconhece a utilidade dos instrumentos semióticos e de análise da linguagem no processo, especialmente em relação à prova, que é a linguagem dos fatos no processo. Ainda, não se duvida de que no problema do juízo de fato, exista uma relevante dimensão semiótico-linguística. No entanto, o problema da verdade não se pode reduzir apenas ao âmbito do discurso e da linguagem. RICHARD KIRKHAM, ao tratar de **teorias da verdade** afirma que “...a análise lingüística é um instrumento importante da filosofia, mas ela dificilmente resolve uma questão metafísica (ou evita seu aparecimento)”³⁶². Sendo a verdade uma questão metafísica, uma teoria da linguagem não possui o instrumental para resolvê-la. Desse modo, parece-nos que nem a análise semiótica do Direito nem os modelos retóricos dão conta de todo o problema da verdade³⁶³. Pensamos que, talvez, essa nem seja a principal preocupação dessas teorias, o que explicaria a redução do conceito de verdade à idéia de **persuasão** ou de **coerência** entre os diversos níveis da linguagem.

³⁶² **Teorias...**, *op. cit.*, p. 106.

³⁶³ TARUFFO, **La prova...**, *op. cit.*, p. 34-35.

3.1.4. TEORIAS ACERCA DA POSSIBILIDADE DA VERDADE

3.1.4.1. A possibilidade teórica

As teorias da verdade por correspondência são as mais difundidas entre os juristas e até mesmo entre os filósofos e, de modo bastante geral, pregam que a verdade é a correspondência entre “*portadores de verdade*”, que são tipos de coisas que podem ter o valor de verdade ou falsidade, e a realidade empírica³⁶⁴. A verdade material seria a correspondência absoluta entre o fato e as provas³⁶⁵.

A mais difusa e genérica **teoria da verdade por correspondência** pressupõe a existência de uma realidade empírica e da capacidade do intelecto humano de conhecer verdadeiramente a realidade. Com frequência, os juristas que sustentam ser objeto do processo a busca pela **verdade material** defendem essa teoria, sem qualquer aprofundamento teórico e com base no senso comum.

Críticas não faltam à teoria “*ingênua*” da verdade como correspondência³⁶⁶. LUIGI FERRAJOLI assevera que “...o modelo iluminista da perfeita ‘correspondência’ entre

³⁶⁴ De acordo com KIRKHAM, consideram-se portadores de verdade: **ocorrências de sentença**, que são entidades físicas que veiculam grafemas e fonemas que formam as sentenças; **tipos de sentença**, correspondentes ao conjunto de ocorrências de sentença, cada qual desempenhando o mesmo papel, possuem o mesmo significado; **proposição**, que é uma entidade abstrata, o conteúdo informacional de uma sentença completa, no modo declarativo; **declaração**, que é a ação de criar uma ocorrência de sentença; **asserção**, tipo de declaração que cria ocorrência de sentença declarativa, com o propósito de comunicar informações; **crenças**, que são entidades mentais acerca de proposições, sentenças etc. A escolha do **portador de verdade** varia de teoria para teoria. Em nosso caso, admitiremos que portadores de verdade são afirmações, que podem ser consideradas as ocorrências de sentenças, os tipos de sentenças ou as asserções. Todas elas veiculam proposições, que consistem no conteúdo das afirmações. Para aprofundamento acerca dos portadores de verdade, consultar RICHARD KIRKHAM, **Teorias...**, *op. cit.*, p. 85-101.

³⁶⁵ Verdade material, verdade absoluta, verdade objetiva, verdade pura, verdade *tout court*: todas essas expressões são utilizadas, aqui, como sinônimas

³⁶⁶ “Um desses modos, que parece ser o mais difundido entre os juristas, mas não é isento de manifestações entre os filósofos, consiste, simplesmente, em considerar por certa a possibilidade de que no processo se determine a verdade dos fatos. De modo isolado, este argumento relaciona-se com algumas formas mais ou menos consciente de ‘realismo ingênuo’, ou seja, da pressuposição da existência da realidade empírica e da capacidade do intelecto humano de obter conhecimentos verdadeiros sobre tal realidade; não faltam outras versões, muito genéricas, da teoria da correspondência, nas quais se afirma que o conhecimento ‘corresponde’ à realidade, sendo, justamente, por tal razão, verdadeira”. O original em italiano vem assim disposto: “Uno di questi modi, che sembra essere più diffuso tra i giuristi ma non è privo di manifestazioni tra i filosofi, consiste semplicemente nel dare per scontata la possibilità che nel processo si accerti la verità dei fatti. Solitamente questo atteggiamento muove da qualche forma più o meno consapevole di ‘realismo ingenuo’, ossia dalla presupposizione dell’esistenza della realtà empirica e della capacità dell’intelletto umano di avere conoscenze veritiere intorno a tale realtà; non mancano d’altronde versioni anche assai generiche della ‘teoria della corrispondenza’ nelle quali si dà per scontato che la conoscenza ‘corrisponda’ alla realtà, essendo appunto per questa ragione veritiera” –TARUFFO, **La prova...**, *op. cit.*, p. 35-36.

previsões legais e fatos concretos e do juízo como aplicação mecânica da lei é uma ingenuidade filosófica viciada pelo realismo metafísico”³⁶⁷. Segundo o jurista italiano, o descrédito científico que acompanha a noção ingênua de verdade como correspondência tem gerado na cultura jurídica, “...na falta de alternativas epistemológicas adequadas, uma difusa desconfiança em face do mesmo conceito de ‘verdade’ no processo, alimentando atitudes cépticas e tentações decisionistas”³⁶⁸.

Contra a teoria da verdade por correspondência, FABIANA DEL PADRE TOMÉ afirma que o primeiro problema dessa corrente é “...ignorar o fato de que o mundo da experiência não pode ser integralmente descrito pela linguagem e, portanto, de que a proposição não o espelha de forma completa.” O sujeito que conhece o objeto somente o percebe de modo parcial, pois “...o real é infinito e irrepetível, possuindo cada objeto, um número indeterminado de determinações”³⁶⁹. O segundo problema detectado pela autora, assente com os modelos semióticos de interpretação do Direito, consiste no entendimento de que as coisas só existem para o ser humano a partir do instante em que se tornam inteligíveis para ele, dependendo da sua constituição em linguagem. “Disso decorre que a proposição cuja veracidade se examina não se refere ao objeto-em-si, mas ao enunciado lingüístico que a compõe, inexistindo aquela suposta correspondência entre a linguagem e algo exterior a ela”³⁷⁰.

No mesmo sentido, MARIA RITA FERRAGUT critica a teoria da verdade como correspondência por entender que seu problema “...é ignorar o fato de que o objeto do conhecimento não pode ser integralmente descrito pela linguagem e, portanto, a proposição não tem como espelhar o objeto de forma completa”³⁷¹.

A ingenuidade da teoria da verdade por correspondência genericamente difundida na filosofia e no direito não significa que não se possa admitir qualquer outra forma de realismo, de modo a resgatar um conceito de verdade apropriado para o processo. O **realismo crítico** foge das concepções superficiais do **realismo acrítico**, **ingênuo**, e alberga pelo menos uma **teoria da verdade como correspondência** aceitável e sensata, que é a “concepção semântica de verdade”, formulada por ALFRED TARSKI³⁷². A concepção semântica da verdade veicula uma teoria que não desprega totalmente a linguagem da

³⁶⁷ **Direito e razão: teoria do garantismo penal**, p. 49.

³⁶⁸ *Ibidem*, p. 50.

³⁶⁹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 11.

³⁷⁰ *Ibidem*, p. 12.

³⁷¹ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 74.

³⁷² **A concepção semântica da verdade**.

realidade empírica e que não se reduz à coerência interna do discurso. A exigência de coerência sintática do discurso, com efeito, não contradiz a teoria semântica da verdade como correspondência, uma vez que essa teoria se propõe a fornecer o significado de verdade, e não critérios para se aferir uma afirmação é verdadeira ou falsa. Somente nesse sentido se pode falar racionalmente em realidade, em termos de verdade das asserções sobre os fatos³⁷³. A esse tema retornaremos, ao tratar da nossa visão sobre a verdade.

3.1.4.2. A oportunidade ideológica

Além de ser teoricamente possível, a verdade é um valor que deve ser perseguido no processo: **a verdade é possível, necessária e oportuna**. Toma-se como premissa que o escopo do processo é **solucionar conflitos** mediante a produção de **decisões justas**.

Existem diversas teorias sobre os critérios sob os quais deveriam ser produzidas decisões justas, sua definição e valoração no caso concreto³⁷⁴. O fato é que, independentemente do critério de justiça da decisão, pode-se dizer que ela nunca será justa se estiver fundada sobre um critério errôneo ou inatendível de determinação dos fatos. A veracidade do juízo sobre os fatos é uma condição necessária – mas não suficiente – para que se possa dizer que uma decisão é justa. Uma parte da margem de injustiça nas decisões corresponde ao eventual desvio entre os fatos concretos e a sua descrição na decisão³⁷⁵.

Considerar-se que a verdade seja necessária e desejável no processo não é incompatível com as teorias que sustentam ser a solução de conflitos a finalidade do processo. Em não se aceitando que a finalidade do processo seja a produção de **qualquer decisão** que solucione um conflito, independentemente do seu conteúdo, podemos utilizar como critério de decisão justa, com vistas a solucionar um conflito no processo, **a determinação verdadeira dos fatos**. Com efeito, não se pode considerar justa uma decisão que se fundamente em fatos falsos.

O “princípio” da verdade no processo relaciona-se com a estrutura das normas jurídicas, conforme exposto no capítulo anterior. A ocorrência concreta de um

³⁷³ TARUFFO, *La prova...*, op. cit., p. 38.

³⁷⁴ Como exemplo, cita-se “Uma teoria de justiça”, de JOHN RAWLS, que é uma teoria procedimental, que prega que a justiça do procedimento é capaz, por si só, de produzir decisões justas.

³⁷⁵ TARUFFO, *La prova...*, op. cit., p. 43.

acontecimento fático correspondente ao descrito na hipótese da norma jurídica instaura, imediatamente, a relação jurídica prevista no conseqüente normativo, prescrevendo condutas. Assim, é evidente que nenhuma norma pode ser corretamente aplicada se não quando se verificam os fatos correspondentes ao descrito na hipótese normativa. A aplicação da norma deve corresponder à sua incidência, o que pode ser traduzido em uma exigência de apuração verdadeira dos fatos para que a norma seja aplicada. Por outro lado, uma norma é injustamente aplicada ou violada se as conseqüências jurídicas que prevê são efetivadas em um caso no qual não ocorreram seus pressupostos fáticos. Em outras palavras, a aplicação é injusta quando não corresponde à incidência.

3.1.4.3. A possibilidade prática

Finalmente, passamos a tratar da possibilidade prática da obtenção da verdade. Com efeito, de tudo o que se já se expôs sobre a verdade, resta claro que a busca pela verdade absoluta não pode ser o fim nem do processo nem de nenhum outro procedimento cognitivo, pois a verdade é sempre limitada pelos instrumentos de conhecimento humano e pelo próprio sujeito que a procura conhecer. Assim sendo, e considerando os limites do sistema jurídico, se existe alguma verdade passível de ser conhecida, somente podemos considerar como hipótese de trabalho uma verdade que seja relativa, pois a verdade absoluta é metafísica³⁷⁶.

Se quisermos adotar uma postura diferente da cética, ou se entendemos que a verdade é um valor que merece ser perseguido tendo em vista que o processo busca produzir decisões justas, racionalmente fundamentadas, ou ainda, se estabelecemos como premissa que o processo visa a eliminação dos conflitos sem que isso exclua a busca pela verdade dos fatos, somos levados a considerar que a verdade pode ser conhecida na prática, através dos

³⁷⁶ “A distinção entre verdade absoluta e verdade relativa, aparece, porém, substancialmente, sem sentido. Na cultura atual, fala-se de verdades absolutas somente no âmbito da metafísica e em algumas religiões integralistas. Nem mesmo a ciência, de fato, fala mais de verdades absolutas, e, na vida quotidiana, somente alguém, irremediavelmente presunçoso, pode afirmar que as suas verdades são absolutas”. Conforme os originais, em italiano: “La distinzione tra verità assoluta e verità relativa appare, però, sostanzialmente priva di senso. Nella cultura attuale si parla di verità assolute soltanto in qualche metafisica e in qualche religione integralista. Neppure la scienza, infatti, parla più di verità assolute, e nella vita quotidiana solo qualcuno irremediabilmente ammalato di presunzione può affermare che le sue verità sono assolute” – TARUFFO, *Verità e probabilità...*, op. cit., p. 212.

instrumentos postos ao nosso alcance pelo processo. Estamos tratando, obviamente, de uma verdade possível, atingível, palpável, e, portanto, relativa³⁷⁷.

Os meios de estabelecimento da verdade dos fatos, no processo, variam conforme o ordenamento jurídico. Primeiramente, a verdade dos fatos no processo é relativa ao **contexto** em que o processo se desenvolve. A estrutura do processo, seus escopos, os valores que visa realizar, e, principalmente, a disciplina legal das provas e da determinação dos fatos definem o contexto que relativiza a verdade que se busca e se obtém. Pode ocorrer que, em um específico contexto processual, existam regras ou elementos de estrutura que impedem que a verdade seja perseguida, mas também pode haver contextos estruturados para perseguir a verdade com instrumentos idôneos para tanto³⁷⁸.

O ordenamento jurídico-positivo brasileiro é o contexto no qual se desenvolve a prova, no processo administrativo tributário, e é de acordo com esse contexto que verificaremos quais os limites e garantias à sua realização, e, portanto, em que medida a verdade pode ser perseguida e estabelecida no processo. Os limites práticos à verdade no processo, portanto, são estabelecidos pelo sistema de regras jurídicas em que o processo se desenvolve, não se podendo falar em possibilidade prática da verdade senão em um contexto específico.

Em suma, a disciplina legal das provas não é, por si, um obstáculo ao acerto da verdade dos fatos no processo, pois, se consideramos que a única verdade possível é a verdade relativa, em qualquer esfera do conhecimento, a verdade processual é, inevitavelmente, uma verdade relativa ligada ao contexto em que é estabelecida. Qual o tipo de verdade estabelecida no processo, em que medida é atendível e o quão longe ou perto está da verdade que pode ser estabelecida em outros contextos cognoscitivos, é um problema que somente pode obter solução concreta e específica em função da natureza, amplitude e incidência dos limites que as normas jurídicas de um determinado ordenamento positivo estabelecem sobre a pesquisa de uma versão verdadeira dos fatos³⁷⁹.

³⁷⁷ *Idem.*

³⁷⁸ TARUFFO, *La prova...*, op. cit, p. 57.

³⁷⁹ *Ibidem*, p. 58.

3.1.5. A NOSSA IDÉIA DE VERDADE

3.1.5.1. A verdade processual é relativa

Estamos de acordo com FERRAJOLI acerca da importância da reabilitação de um conceito de verdade processual. O jurista italiano pretende essa reabilitação em termos de Direito Penal, “...em que o nexo exigido pelo princípio da estrita legalidade entre a ‘validade’ da decisão e a ‘verdade’ da motivação é mais forte do que qualquer outro tipo de atividade judicial”³⁸⁰. Em nosso contexto dogmático, o Direito Tributário, as coisas não se passam de modo diferente, pelo que nos sentimos autorizados a sustentar a importância do conceito de **verdade processual**, por razões semelhantes: o princípio da legalidade tributária é fundamental, e exige, para a validade dos atos tributários, a verdade dos fatos em que se motivam.

Conforme TARUFFO, existem boas razões para adotar o “...*ottimismo racionalístico*...”³⁸¹ como critério de análise sobre a verdade. A principal das razões é a necessidade de colocar a determinação verdadeira dos fatos entre os fins institucionais do processo, pois sem essa hipótese fica difícil, senão impossível, explicar racionalmente em que consiste a justiça da decisão³⁸². Assim, o núcleo do problema não é saber se o processo deve ser dirigido ao acerto da verdade dos fatos, mas estabelecer o que se pode entender por verdade dos fatos no âmbito do processo, quando e sob quais condições, e com que meios ela pode ser alcançada. É um problema eminentemente **epistemológico**, pois se relaciona com as características e com as modalidades do conhecimento de qualquer coisa, de acordo com o contexto específico caracterizado por regras e exigências institucionais particulares³⁸³.

Primeiramente, há que se lembrar que a administração da justiça se correlaciona com os fenômenos do mundo real – e não com fenômenos imaginários, romances, sonhos *etc.* A idéia de que quem deve vencer ou perder uma causa se relaciona com a idéia de demonstração da realidade dos fatos, bem como com a justa interpretação da norma jurídica. A busca pela verdade, portanto, é um elemento essencial do contexto processual, e exige que se busque a possibilidade, no processo, de uma correspondência entre

³⁸⁰ **Direito...**, *op. cit.*, p. 50.

³⁸¹ Nossa tradução para “...*ottimismo razionalistico*...” – **La prova...**, *op. cit.*, p. 143.

³⁸² *Ibidem*, p. 143-144.

³⁸³ *Ibidem*, p. 144.

o acerto judicial dos fatos e os eventos do mundo real a que a decisão se refere³⁸⁴. É difícil concordar com um contexto processual baseado em premissas de que os fatos que servem de fundamento para uma decisão não correspondam aos acontecimentos empíricos a que se referem. Outrossim, também não é fácil sustentar o argumento de que a estrutura do discurso no processo – a narração, a retórica, a estrutura da linguagem – é mais importante do que a correspondência entre as narrações dos fatos jurídicos e a realidade³⁸⁵.

Sendo, portanto, o resgate do conceito de verdade um valor que merece ser buscado, é necessário estabelecer quais os limites e os critérios com os quais se pode obter o conhecimento dos fatos no processo que corresponda à realidade empírica e que produza enunciados portadores de verdade.

A verdade de qualquer enunciado é sempre uma verdade não absoluta, não definitiva, contingente, relativa, em função das coisas a que se refere. Sempre que se afirma a verdade de uma ou mais proposições, a única coisa que se diz é que elas são plausivelmente verdadeiras **pelo que sabemos sobre elas**, ou seja, em relação ao conjunto dos conhecimentos confirmados sobre essas proposições³⁸⁶. A **certeza que se obtém acerca da verdade de um enunciado fático é subjetiva**, pois é adstrita a **graus de probabilidade**. Com efeito, não sendo o processo um empreendimento científico, não se caracteriza pela necessidade de obtenção de uma verdade absoluta – aliás, nem mesmo os empreendimentos científicos podem atingir a verdade absoluta –, contentando-se com muito menos que isso: uma verdade relativa, mas suficiente para fornecer uma base razoável para fundamentar a decisão³⁸⁷.

3.1.5.2. O valor da verdade no processo

Em reforço à idéia de que a verdade é um valor positivo a ser perseguido no processo, de acordo com TARUFFO, podemos citar quatro valores diretamente ligados à verdade e que fornecem razões para que se firme esse entendimento³⁸⁸.

O primeiro valor é a moral: **a verdade assume valor de caráter moral**. Seria inaceitável considerar qualquer sistema ético fundado sobre a falsidade ou sobre a indiferença entre o verdadeiro e o falso. A verdade é um requisito de integridade intelectual

³⁸⁴ *Ibidem*, p. 146-147.

³⁸⁵ *Ibidem*, p. 147.

³⁸⁶ FERRAJOLI, *Direito...* *op. cit.*, p. 53.

³⁸⁷ TARUFFO, *La prova...*, *op. cit.*, p. 152.

³⁸⁸ *Verità e probabilità...*, *op. cit.*, p. 214.

do homem, da sinceridade e da confiança sobre as quais se devem fundamentar as relações interpessoais³⁸⁹.

A segunda razão para se tomar a verdade como um valor a ser perseguido é o seu **caráter político**. A preocupação com a verdade é parte constitutiva da democracia. O poder democrático deve fundamentar-se sobre um pacto de verdade com os cidadãos³⁹⁰. Com efeito, a mentira é incompatível com os valores da democracia e da liberdade das pessoas.

Outrossim, **a verdade tem valor epistemológico**, pois não se pode admitir qualquer epistemologia fundada sobre a idéia de que o conhecimento deve ser orientado pela falsidade e pelo erro³⁹¹.

Finalmente, a verdade possui **valor jurídico**, como condição essencial de validade de um ato ou de uma declaração. Neste âmbito, a verdade adquire o valor processual, que “...*resulta evidente se se pensa que o processo seja finalizado, não somente para resolver controvérsias, mas também para resolver controvérsias através de decisões justas*”³⁹². Como já mencionamos anteriormente, uma decisão não pode ter a pretensão de justiça se é baseada em uma determinação falsa dos fatos.

A verdade é, portanto, um valor fundamental para o processo, e somente pode ceder diante de outros valores igualmente fundamentais. Somente no contexto concreto do processo é possível valorar a verdade e confrontá-la com outros interesses e valores em jogo. Por exemplo, a exclusão de provas ilícitas, no processo, visa proteger um outro valor fundamental, que é o direito à intimidade pessoal. Nesse confronto, é justo que a busca pela verdade seja mitigada em face da intimidade pessoal, que é uma garantia fundamental do ordenamento jurídico igualmente relevante. Por outro lado, a exclusão de alguns meios de prova ou a utilização de provas tarifadas, cujos valores são previamente atribuídos pela lei, são limites que não veiculam valores tão fundamentais a ponto de prevalecerem sobre o fundamental valor da verdade no processo.

Tomando-se, portanto, a verdade como um valor fundamental para o processo, é possível estabelecer uma avaliação de determinados tipos processuais com base

³⁸⁹ *Idem.*

³⁹⁰ TARUFFO sustenta que a mentira e o engano são instrumentos típicos com os quais os sistemas de poderes autoritários ou totalitários exercem o domínio sobre a sociedade. Em interessante nota de rodapé, lembra o jurista italiano “...*curiosa...*” teoria da verdade utilizada como justificativa dos Estados Unidos para a guerra do Iraque, com a mentirosa afirmação de que existiriam armas de destruição em massa que na posse do regime de Sadam Hussein – *Ibidem*, p. 215.

³⁹¹ *Idem.*

³⁹² O original em italiano está assim disposto: “...*resulta evidente se si pensa che il processo sia finalizzato non solo a risolvere controversie, bensì a risolvere controversie per mezzo di decisioni giusti*” – *Ibidem*, p. 215-216.

nos critérios que estabelecem para a busca da verdade. Se um determinado tipo processual prevê excessivas regras relacionadas à atividade probatória, limitando os meios de prova e incluindo regras sobre normas legais, resulta evidente que o processo não é o meio adequado à realização da verdade dos fatos. Por outro lado, se o processo é menos limitado, no que se refere às provas, e favorece ampla atividade probatória das partes, atribuindo poderes instrutórios ao juiz, verifica-se que tende a uma maior possibilidade de alcance da verdade.

Nesse sentido, podemos começar a redelinear o **princípio da “verdade material”** incidente sobre os processos administrativos tributários. Não se trata mais, obviamente, de afirmar que a verdade material, entendida como verdade absoluta, deva ser perseguida, pois, como concluímos, a verdade é sempre relativa e contingente. O que se pode dizer acerca desse princípio é que nos processos administrativos tributários, a verdade é um valor fundamental que deve ser preservado e que deve prevalecer sobre outros valores – valores que, talvez, em outros tipos de processo, possam ser mais valiosos, como por exemplo, a celeridade e a economia processual –, e que os instrumentos e limites processuais devem ser adequados a maximizar o alcance da verdade.

3.1.5.3. A verdade como valor-limite

A verdade processual deve ser, portanto, uma aproximação da verdade objetiva – ou absoluta –, conforme sustenta FERRAJOLI, na esteira de POPPER. A verdade absoluta deve ser concebida como um **modelo**, uma **idéia reguladora**, um **valor-limite**, que somos incapazes de atingir na prática, mas da qual nos podemos aproximar. A verdade objetiva, real, material, absoluta, desenvolve, portanto, **função reguladora**, que nos permite afirmar que uma tese é mais plausível ou aproximativamente verdadeira, e, portanto, preferível a outras, pelo seu maior poder explicativo e pelos controles a que foi submetida³⁹³.

A verdade processual é apenas uma verdade aproximada do ideal da perfeita correspondência com a realidade. O valor desse ideal é ser justamente um princípio regulador na ciência do direito, assim como o é nas demais ciências ou em outras áreas do conhecimento.

TARUFFO afirma que existem graus ou medidas de conhecimento, que podem ser vislumbrados através de uma hipotética escala, em que podem ser ordenados,

³⁹³ **Direito...**, *op. cit.*, p. 53.

distintos e comparados. Em um extremo da escala se encontra o grau zero de conhecimento – o **não-conhecimento** –, e no outro extremo da escala se encontra a verdade absoluta – o **conhecimento total**. Este último ponto extremo é um valor tendencial, que não pode ser concretamente realizado, mas que, todavia, serve para determinar e orientar os valores relativos concretos. Um grau de conhecimento é um grau, e, portanto, é conhecimento relativo, enquanto se coloca em algum ponto intermediário entre o não-conhecimento e o conhecimento da verdade absoluta de alguma coisa³⁹⁴.

Em qualquer procedimento cognoscitivo a verdade absoluta pode funcionar como um limite do qual os conhecimentos concretos tendem a se aproximar, ainda que não consigam se identificar com o absoluto. É, portanto, um limite teórico da verdade de uma descrição³⁹⁵.

Desse modo, deixa de ter relevância o problema da possibilidade de conhecimento da verdade absoluta no processo, para se focar a questão na verdade absoluta apenas como hipótese teórica de total correspondência do acerto do processo com os fatos do mundo real. O problema da determinação dos fatos coloca-se de modo racional em termos de modalidades e técnicas para realizar a melhor verdade relativa, ou seja, **a melhor aproximação da determinação da realidade dos fatos no processo**³⁹⁶.

Considerando ser a verdade absoluta apenas o vetor para o qual deve apontar a atividade de conhecimento dos fatos, no processo, é possível traçar um conceito de **verdade por correspondência** mais adequado, crítico e sensato, que nada tem a ver com as teorias da verdade por correspondência “*ingênuas*” a que nos referimos anteriormente. Outrossim, poderemos falar confortavelmente em um **princípio da verdade material** no processo administrativo tributário, sem, contudo, termos que reafirmar esse princípio baseados em noções amplamente difundidas pelo senso comum. Trataremos, na sequência, da teoria semântica da verdade por correspondência de ALFRED TARSKI, de modo sucinto, a fim de tentarmos apreender o significado do termo “verdadeiro”. Essa teoria representa uma versão moderna e metodologicamente correta da verdade como correspondência, e é dotada de um caráter de maior generalidade ou de um alcance mais fundamental que outras teorias da verdade³⁹⁷.

³⁹⁴ *La prova...*, op. cit., p. 155.

³⁹⁵ *Idem*.

³⁹⁶ *Ibidem*, p. 157.

³⁹⁷ *Ibidem*, p. 146.

3.1.5.4. A concepção semântica da verdade de Alfred Tarski

A teoria semântica da verdade por correspondência, ou, como prefere TARSKI, a “*concepção semântica da verdade*”, foi formulada com o objetivo de “...*dar uma definição satisfatória...*” da noção de verdade, “...*uma definição que seja materialmente adequada e formalmente correta*”³⁹⁸. No que se refere à extensão do termo “verdadeiro”, TARSKI afirma estar interessado em verificar **a noção da verdade para sentenças**. Por sentenças entende “...*objetos físicos...*”, “...*expressões lingüísticas...*”, ou, “...*o que se quer dizer na gramática por ‘sentença declarativa’...*”³⁹⁹. Isso significa que, para TARSKI, as **sentenças** são os **portadores de verdade**, ou seja, pode-se aplicar o termo **verdadeiro** ou falso a sentenças. Outrossim, é necessário associar à noção de verdade de uma sentença uma linguagem específica⁴⁰⁰. Quanto ao significado do termo **verdadeiro**, TARSKI afirma ter a intenção de que sua “...*definição fizesse justiça às intuições que seguem a concepção clássica aristotélica da verdade...*”⁴⁰¹: “*Dizer do que é que não é, ou do que não é que é, é falso, enquanto que dizer do que é que é, ou do que não é que não é, é verdadeiro.*”⁴⁰²

A adaptação de TARSKI da terminologia aristotélica à filosofia moderna pode ser abrigada pelas seguintes fórmulas: “*A verdade de uma sentença consiste em sua concordância (ou correspondência) com a realidade*”⁴⁰³; ou: “*Uma sentença é verdadeira se ela designa um estado de coisas existente*”⁴⁰⁴.

TARSKI é consciente da falta de clareza e de precisão dessas formulações, o que pode levar a várias confusões, sendo que nenhuma delas é satisfatória para definir a verdade. Por isso, ele busca um critério para a adequação material da definição de verdade.

Considere-se a sentença “*a neve é branca*”. Em que condições essa sentença é verdadeira ou falsa? De acordo com TARSKI, baseando-se no conceito clássico de verdade, “...*diremos que a sentença é verdadeira se a neve é branca e falsa se a neve não é branca*”⁴⁰⁵. Desse modo, a noção de verdade que se enquadra na concepção semântica da

³⁹⁸ Para aproximação didática sobre a teoria de TARSKI, ver RICHARD KIRKHAM, **Teorias...**, *op. cit.*, p. 203-293. Para aprofundamento sobre o tema, consultar ALFRED TARSKI, **A concepção semântica da verdade**, *passim*, e, especificamente nesta citação, p. 158.

³⁹⁹ *Ibidem*, p. 159.

⁴⁰⁰ *Idem*.

⁴⁰¹ *Ibidem*, p. 160.

⁴⁰² ARISTÓTELES *apud idem*.

⁴⁰³ *Idem*.

⁴⁰⁴ *Ibidem*, p. 161,

⁴⁰⁵ *Idem*.

verdade de TARSKI deve implicar a seguinte equivalência: “A sentença ‘a neve é branca’ é verdadeira se, e somente se, a neve é branca”⁴⁰⁶

A sentença “a neve é branca” que ocorre do lado esquerdo dessa equivalência está entre aspas simples e a frase do lado direito está sem aspas. Do lado direito, temos a própria sentença, enquanto que do lado esquerdo temos o nome da sentença. Dois são os motivos para que assim se entenda. O primeiro é que, de acordo com a gramática, uma expressão que assuma a forma “X é verdadeiro” não se tornaria uma sentença significativa se, nela, X fosse substituído por qualquer coisa diferente de um nome, pois o sujeito de uma sentença pode ser apenas um substantivo ou uma expressão que funcione como um substantivo. O segundo motivo é que “...as convenções fundamentais a respeito do uso de qualquer linguagem requerem que, em qualquer proferimento que façamos a respeito de um objeto, é o nome do objeto que deve ser empregado, e não o próprio objeto”⁴⁰⁷. Desse modo, pretendendo-se dizer que uma sentença é verdadeira, deveremos utilizar o nome dessa sentença para fazê-lo, e não a própria sentença⁴⁰⁸.

A generalização da equivalência acima referida é expressa pela “...equivalência da forma (T)”: “(T) X é verdadeira se e somente se p”⁴⁰⁹

‘X’ é o nome da sentença, enquanto que ‘p’ é a própria sentença da linguagem à qual a palavra ‘verdadeiro’ se refere. Assim, TARSKI conclui que uma definição de verdade é adequada se todas as equivalências da forma (T) puderem ser afirmadas⁴¹⁰.

O autor explica que é necessário o emprego de duas linguagens diferentes ao discutir o problema da verdade, bem como para qualquer problema semântico. A primeira das linguagens é a linguagem “...‘a cujo respeito se fala’”, a “...linguagem-objeto...”. A definição de verdade aplica-se a sentenças da linguagem-objeto. A segunda linguagem é aquela na qual “...‘falamos a respeito’ da primeira, e em termos da qual desejamos, em particular, construir a definição de verdade para a primeira linguagem”, é a “...metalinguagem”⁴¹¹. Trata-se de uma “...hierarquia de linguagens”, sendo que a metalinguagem deve conter a linguagem-objeto como uma parte sua⁴¹². A verdade, portanto, é o predicado metalingüístico de um enunciado, que consiste na linguagem-objeto.

⁴⁰⁶ *Idem.* .

⁴⁰⁷ *Ibidem*, p. 162.

⁴⁰⁸ *Idem.*

⁴⁰⁹ *Idem.*

⁴¹⁰ *Idem.*

⁴¹¹ *Ibidem*, p. 170.

⁴¹² *Ibidem*, p. 171.

Explicando a “*concepção semântica da verdade*” FERRAJOLI assevera que “...uma proposição *P* é verdadeira se, e somente se, ‘*p*’; onde ‘*P*’ está para o nome metalingüístico da proposição e ‘*p*’ para a própria proposição: por exemplo, a oração ‘a neve é branca’ é verdadeira se, e somente se, a neve é branca”,⁴¹³.

Segundo FERRAJOLI – com quem concordamos –, a redefinição tarskiana da verdade não se compromete com o propósito metafísico da existência de uma correspondência ontológica entre as teses das quais se predica a verdade e a realidade às quais elas se referem, limitando-se a determinar precisamente o significado do termo **verdadeiro**, como predicado metalingüístico de um enunciado. Trata-se de uma **definição nominal** e não real da verdade. Deve-se ressaltar que essa proposta não se presta a ajudar a solucionar o problema relativo aos critérios perante os quais se pode asseverar que tais proposições são verdadeiras, limitando-se a indicar as condições do uso do termo **verdadeiro**, qualquer que seja a epistemologia adotada ou rechaçada⁴¹⁴:

O descobrimento de Tarski, mais para além da trivialidade de sua formulação, é que para falar da verdade de uma proposição formulada em uma determinada linguagem deve dispor de uma metalinguagem semântica, mais rica que a primeira, na qual se possa falar simultaneamente da proposição, do fato ao qual ela se refere e da relação de correspondência subsistente entre as duas coisas.⁴¹⁵

Esse é o significado semântico da verdade como correspondência, que está de acordo com a concepção clássica da verdade, mas que não implica, de modo algum, a adoção de uma postura realista ingênua.

Ainda, quanto à utilidade da teoria de TARSKI para se definir o que é verdade, KIRKHAM assevera:

...para determinar se uma sentença é verdadeira ou não, **precisamos de duas coisas: uma definição de verdade nos dizendo o que procurar e um método de observação ou justificação por meio do qual possamos fazer a procura**. Deve-se notar que, sem uma definição de verdade, não teríamos idéia de se deveríamos ir examinar a neve e determinar sua cor, de se deveríamos procurar ver se a sentença ‘a neve é branca’ é coerente com outras sentenças que expressam nossas crenças, ou de se deveríamos tentar determinar o que todos com suficientes experiências relevantes iriam eventualmente aceitar em relação à cor da neve. **A prova de que a teoria de Tarski fornece toda a ajuda que qualquer outra definição de qualquer outro conceito fornece é que sua teoria nos diz qual dessas coisas devemos fazer (a primeira)**. A prova de que ela não nos fornece mais ajuda do que qualquer outra definição é que, se estamos realmente na dúvida a respeito do valor de verdade de ‘a neve é branca’, ainda teremos de ir examinar a neve e determinar sua cor (*sic*) (grifos nossos)⁴¹⁶

⁴¹³ **Direito...**, *op. cit.*, p. 51.

⁴¹⁴ *Ibidem*, p. 51-52.

⁴¹⁵ *Ibidem*, p. 77, nota 27.

⁴¹⁶ **Teorias...**, *op. cit.*, p. 251.

Isso quer dizer que TARSKI apenas define o que é a verdade e o que se deve procurar. Quais os critérios para se aferir a verdade de uma proposição, não é uma teoria da verdade que irá fornecê-los, mas uma teoria de justificação da verdade.

Assim, podemos dizer, sem risco de cairmos no realismo ingênuo, que a teoria semântica da verdade fornece o significado do termo verdadeiro, de acordo com as concepções clássicas da verdade, ou seja, é verdadeiro aquilo que designa um estado de coisas existente, ou ainda, é verdadeira a sentença que corresponde à realidade.

Finalmente, não podemos deixar de registrar que a teoria semântica da verdade formulada por TARSKI foi, originalmente, formulada para definir o que é uma sentença verdadeira em determinadas linguagens formalizadas. No entanto, ao se tornar conhecida, sua teoria entusiasmou os filósofos com a possibilidade de se formular uma *“...teoria rigorosa e neutra, que pudesse resolver o problema clássico da verdade e tivesse como um de seus resultados específicos a solução de problemas epistemológicos”*, nos relatam CESAR AUGUSTO MORTARI e LUIZ HENRIQUE DE ARAÚJO DUTRA. TARSKI sempre foi modesto e reticente em relação à possibilidade de aplicação da sua teoria a linguagens não-formalizadas, mas, diante da repercussão diante dela, não deixou de encorajar o seu leitor *“...na idéia de que a teoria semântica seja um início de uma era de realizações filosóficas e definitivas”*⁴¹⁷.

Por isso, a aplicação da teoria semântica da verdade à ciência jurídica não deixa de ser uma tentativa científica, ainda não pacificada, daqueles que, como FERRAJOLI e TARUFFO, ousaram expandir suas teorias para além daquilo que, ordinariamente, se espera dos cientistas do Direito.

3.1.5.5. Os planos da linguagem: A teoria semântica da verdade e as teorias sintática e pragmática da verdade - significado e critérios da verdade

Para se determinar os critérios pelos quais podemos dizer que estamos justificados a crer que uma sentença é verdadeira, precisaremos valer-nos de teorias sintáticas e pragmáticas acerca da verdade, que fornecem os **critérios de coerência e aceitabilidade justificada da verdade**, pois a teoria semântica fornece apenas **o significado do termo verdadeiro**.

⁴¹⁷ A concepção..., *op. cit.*, p. 11-12.

Com efeito, os critérios sintático e pragmático da verdade – coerência e aceitabilidade justificada – em nada expressam o significado da palavra **verdade**. São, ao contrário, critérios subjetivos, pelos quais o sujeito – no caso, o órgão aplicador do Direito – avalia e decide acerca da verdade ou confiabilidade das premissas probatórias e interpretativas⁴¹⁸. No entanto, “... o único significado da palavra ‘verdadeiro’ ... é a correspondência mais ou menos argumentada e aproximativa das proposições para com a realidade objetiva, a qual no processo vem constituída pelos fatos julgados e pelas normas aplicadas”⁴¹⁹.

Por isso, explica FERRAJOLI, não faz sentido contrapor a coerência e a aceitabilidade justificada dos enunciados à correspondência com a realidade. Tais critérios, dada a obrigação de julgar do juiz – ou, em nosso caso, podemos dizer, do órgão aplicador do Direito no processo administrativo tributário – são necessários no plano sintático e pragmático da linguagem para estabelecer a verdade justamente pelo fato dela ser caracterizável, no plano semântico, como correspondência, apenas pelo que sabemos e somente de forma aproximativa. A **coerência**, ligada ao plano sintático da linguagem, serve para afirmar que uma tese está confirmada e/ou não desmentida por uma ou por várias provas coletadas e por uma ou várias interpretações jurídicas de outras normas, e que, portanto, é verdadeira em relação ao conjunto de conhecimentos de que se dispõe. No plano pragmático, a **aceitabilidade justificada** visa afirmar que o conjunto de conhecimentos, incluindo-se a tese avançada, é mais **satisfatório** ou mais **plausivelmente considerado verdadeiro** que qualquer outro em face de sua maior capacidade explicativa. Assim, uma teoria pode ser falsa, ainda que coerente e aceita por todas as pessoas como verdadeira, ou ainda, verdadeira, mas não contar com a adesão de ninguém e contrastar com outras teses mais exitosas⁴²⁰.

3.1.5.6. A verdade processual fática e a verdade processual jurídica

De acordo com os conceitos de FERRAJOLI sobre verdade processual, podemos dividi-la em **verdade processual fática e verdade processual jurídica**.

⁴¹⁸ FERRAJOLI, **Direito...**, *op. cit.*, p. 67-68.

⁴¹⁹ *Ibidem*, p. 68.

⁴²⁰ *Idem*.

Tomemos por exemplo a seguinte sentença: **João praticou o fato jurídico tributário X que gerou a consequência de pagar o tributo Y, de acordo com a hipótese tributária tipificada pela norma Z.**

Essa sentença pode ser dividida em duas sentenças:

- i) João praticou o fato jurídico tributário X que gerou a consequência de pagar o tributo Y e;
- ii) O fato jurídico tributário corresponde à hipótese tributária tipificada pela norma Z.

Essas sentenças podem ser convertidas em duas equivalências de forma (T), de acordo com a concepção semântica da verdade:

- i) “João praticou o fato jurídico tributário X que gerou a consequência de pagar o tributo Y” **é verdadeiro se e somente se** João praticou o fato jurídico tributário X que gerou a consequência de pagar o tributo Y;
- ii) “O fato jurídico tributário corresponde à hipótese tributária tipificada pela norma Z” **é verdadeiro se e somente se** o fato jurídico tributário corresponde à hipótese tributária tipificada pela norma Z.

As duas equivalências acima descritas definem, respectivamente, a verdade fática e a verdade jurídica, a respeito das quais servem para esclarecer as diversas referências semânticas, que, no primeiro caso, são os fatos ocorridos na realidade, e no segundo, as normas que a eles se refere. Ambas definem, conjuntamente, a verdade processual. Portanto, uma proposição jurisdicional será verdadeira – no sentido processual, e, portanto, relativo – se, e somente se, for verdadeira tanto fática quanto juridicamente, no sentido assim definido⁴²¹. A verdade fática relaciona-se às provas sobre os fatos e a verdade jurídica relaciona-se com as operações lógicas da subsunção.

3.1.5.7. Limites da verdade processual

Fixadas as premissas de que o significado da verdade processual, tomado de acordo com a concepção semântica da verdade tarskiana, é a correspondência com a realidade, de modo relativo e aproximativo do valor-limite, que é a verdade absoluta, passaremos a tratar dos limites epistemológicos e jurídicos para o seu estabelecimento.

⁴²¹ *Ibidem*, p. 51.

3.1.5.7.1. A verdade processual não pode ser afirmada por proposições diretas

A verdade processual é um tipo particular de verdade histórica, cujas proposições se referem a fatos passados, não acessíveis diretamente à experiência. O que o aplicador do Direito experimenta são as provas e não os fatos. De acordo com CLARENCE I. LEWIS, citado por FERRAJOLI, a verdade das proposições históricas pode ser enunciada somente pelos efeitos produzidos pelos fatos passados, pelos **sinais do passado**⁴²². A verdade processual fática não é predicável em referencia direta ao fato julgado, mas é resultado de uma ilação dos fatos comprovados do passado a partir dos fatos probatórios do presente.

Assim, a atividade de apuração da verdade fática no processo dá-se por uma **inferência indutiva**, que tem por premissa a descrição do fato que se tem de explicar e as provas praticadas, e, como conclusão a enunciação do fato que se aceita como provado em função das premissas, e que equivale a uma hipótese de explicação⁴²³. A conclusão obtida tem o valor de uma hipótese de probabilidade, na ordem da conexão causal entre o fato aceito como provado e o conjunto dos fatos adotados como probatórios. A verdade da conclusão não é logicamente deduzida das premissas, mas somente é comprovada como logicamente provável ou razoavelmente plausível de acordo com um ou vários princípios de indução. As controvérsias fáticas no processo são, portanto, disputas entre hipóteses explicativas contraditórias. A tarefa da investigação é eliminar o dilema em favor da hipótese mais simples, dotada de maior capacidade explicativa e compatível com o maior número de provas e conhecimentos adquiridos com anterioridade⁴²⁴.

3.1.5.7.2. A verdade processual jurídica é resultado da subsunção.

A verdade processual jurídica decorre da subsunção. A operação é uma operação lógica, na qual se procede à classificação da hipótese normativa aplicável ao caso concreto. Verifica-se a partir de uma proposição condicional, em que figura no antecedente a conjunção de uma definição legal e da tese fática que descreve o fato provado, e, no conseqüente, a classificação do fato provado dentro da categoria dos fatos definidos pelo

⁴²² *Ibidem*, p. 55.

⁴²³ Em sentido contrário, FABIANA DEL PADRE TOMÉ sustenta que a atividade probatória se utiliza de dedução e não de indução. Na indução parte-se de situações particulares para se concluir sobre algo geral. Na dedução, ao contrário, parte-se do geral para o particular. – **A prova...**, *op. cit.*, p. 133.

⁴²⁴ FERRAJOLI, **Direito...**, *op. cit.*, p. 55-56.

conceito jurídico classificatório⁴²⁵. Para que a subsunção seja válida é necessário que o critério classificatório seja preciso, ou seja, que a hipótese normativa seja clara e específica, obedecendo ao princípio da estrita legalidade no que se refere à tipicidade. Os tipos legais devem ser objetivos e identificáveis. Além disso, as proposições fáticas devem ser formuladas em termos jurídicos. O conceito do fato deve subsumir-se ao conceito da norma, como ensina ENGISH⁴²⁶.

3.1.5.7.3. A subjetividade inerente à atividade investigadora e julgadora

O aplicador do direito no processo é humano, o que impede, empiricamente, a impessoalidade absoluta no desenvolvimento das suas atividades. Muito embora seja princípio de direito administrativo a impessoalidade, que impõe a aplicação objetiva da legalidade, deve-se considerar que, na prática, existem circunstâncias ambientais em que o sujeito está inserido, bem como sentimentos, inclinações, emoções, valores éticos *etc*, que interferem na sua subjetividade. Desse modo, por mais que a atividade da Administração Pública seja juridicamente guiada pelo princípio da impessoalidade, não se pode ignorar as circunstâncias empíricas em que a atividade interpretativa da lei e dos fatos se desenvolve. O preconceito é próprio a todas as formas de conhecimento empírico e toda construção histórica é necessariamente seletiva e orientada por pontos de vista, interesses historiográficos e hipóteses interpretativas⁴²⁷.

3.1.5.7.4. Os métodos legais de comprovação dos fatos no processo

As provas realizadas no processo – civil, penal, administrativo, tributário *etc* – são, em maior ou menor medida, reguladas normativamente. As normas jurídicas relacionadas às provas conferem validade às verdades adquiridas no curso do processo, bem como firmam o caráter autoritativo e convencional da verdade processual, afastando-a da

⁴²⁵ *Ibidem*, p. 56-57. É importante lembrar a tese mais recente de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem a subsunção dá-se entre o fato e a norma, pois ambos são linguagens. Isso porque, para ele, o fato jurídico é o evento, o acontecimento do mundo social, vertido na linguagem das provas. Por isso, a subsunção somente pode ocorrer, em tal teoria, após o relato do evento na linguagem das provas, o que o promoveria a fato, passível de subsunção com as normas jurídicas – **Direito tributário**, p. 7-12 e 84 e ss.

⁴²⁶ “...a subsunção dum caso a um conceito jurídico representa uma relação em conceitos, pois que de outra forma – como facto – não é conhecido, ao passo que os conceitos jurídicos, como o seu nome o diz, são sempre pensados na forma conceitual. São, portanto, subsumidos conceitos de fatos a conceitos jurídicos”. – **Introdução...**, *op. cit.*, p. 95.

⁴²⁷ FERRAJOLI, **Direito...**, *op. cit.*, p. 58-61.

correspondência objetiva com a realidade empírica. Ainda que em um específico ordenamento jurídico incida o princípio da livre apreciação das provas, alguma regulação jurídica sempre existe e por isso, a verdade processual é sempre relativa. A existência de limites normativos à verdade não significa um desvalor para o processo, visto que em muitos casos, as regras limitadoras são garantias a direitos fundamentais das pessoas, visando prevenir o arbítrio e o abuso dos órgãos julgadores⁴²⁸.

Os limites à verdade podem ser normas que excluem a possibilidade do uso de determinados tipos de prova, normas que prescrevem procedimentos específicos de aquisição de prova no processo, normas relacionadas à valoração das provas e normas preclusivas, que impõem a finalização da fase probatória e do processo.

3.1.5.8. Verdade, probabilidade e certeza

A verdade não só pode, como deve, ser estabelecida no processo administrativo tributário – seja o procedimento de lançamento seja o processo administrativo tributário de caráter contencioso –, ainda que se trate de uma verdade relativa⁴²⁹. A verdade possível deve ser aproximativa, tendencialmente voltada ao valor-limite da verdade absoluta⁴³⁰. Vale dizer, a verdade absoluta, conquanto inatingível, é o vetor que deve

⁴²⁸ *Ibidem*, p. 61-63.

⁴²⁹ Há que se ressaltar que a verdade relativa, que é a verdade possível de se obter no processo, não pode ser confundida com **verossimilhança**. Explica EDUARDO CAMBI que “...o juízo de verossimilhança concerne ao fato enquanto objeto da alegação, ou, mais propriamente, à mera alegação do fato. Logo, não depende de qualquer elemento de prova nem sequer diz respeito à previsão do resultado da prova ou do seu êxito ‘ex ante’ (antes de ser produzida). O juízo de verossimilhança é formulado com base no conhecimento que o juiz tem, antes da produção da prova, estando baseado na mera alegação do fato e fundado em uma máxima da experiência, isto é, na frequência com que fatos do tipo daquele alegado acontecem na realidade. Portanto, é um juízo genérico e abstrato sobre a existência do fato típico, formulado sob o critério da normalidade”. **Verossimilhança não é verdade**: assim o fosse, considerar-se ia verdadeiro tudo aquilo que for considerado “normal” pelo senso comum. Lembra-nos o jurista paranaense, na trilha dos ensinamentos de TARUFFO, que “O processo deve buscar a verdade dos fatos, desde que sobre eles paire alguma controvérsia relevante, a qual exija que a dúvida seja eliminada. Por isso, não basta alegar: é necessário comprovar as alegações, e isso não pode ser feito serão por outro meio, senão por intermédio das provas”. Portanto, o juízo de verossimilhança é considerado instrumental, por relacionar-se com as alegações dos fatos. É um ponto de partida, prévio à atividade probatória, tomando o fato alegado e visando enquadrá-lo em uma categoria jurídica típica. Em outras palavras, é uma hipótese que dá origem a uma investigação, não constituindo elemento de prova nem se confundindo com a verdade. O juízo final, no processo, resulta da comparação das alegações das partes e da sua efetiva demonstração através das provas produzidas – **Direito constitucional à prova**, p. 58-60.

⁴³⁰ Assim sendo, respeitosamente, ousamos discordar de PAULO DE BARROS CARVALHO e de FABIANA DEL PADRE TOMÉ, que entendem que pouco importa se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não, sendo relevante apenas que tenha sido construído pela linguagem

endereçar a atividade de aplicação do Direito, no sentido de que à aplicação corresponda à incidência, mas que isso signifique, a melhor verdade relativa, a verdade que mais se aproxime da realidade⁴³¹. O reconhecimento da insuprimível e sempre relativa verdade processual é pressuposto necessário, para a criação de critérios mais racionais de comprovação e controle dos fatos, do estabelecimento de hábitos de investigação e apuração dos fatos mais rigorosos, além da necessária prudência no juízo fático e normativo⁴³².

Se a verdade processual é relativa, podemos tomá-la como um sinônimo de **probabilidade**. No contexto processual, a verdade é apenas provável, assim como o é em outros campos do conhecimento. Segundo TARUFFO, essa idéia não é nada original, pois o uso da probabilidade como instrumento conceitual para racionalizar a valoração judicial das provas e estabelecer o grau de confirmação que as provas fornecem sobre os enunciados relativos aos fatos da causa é, há muito tempo, lugar comum em várias culturas jurídicas⁴³³.

A **probabilidade**, no processo, significa a confirmação lógica, o **grau de confirmação que as provas disponíveis atribuem aos enunciados fáticos**. A verdade dos fatos equivale, portanto, ao grau de confirmação ou de probabilidade lógica que as provas lhes atribuem. Não há distinção conceitual entre verdade e probabilidade, no processo: considera-se verdadeiro o enunciado de fato que, de acordo com as provas produzidas, atinge um grau adequado de confirmação lógica⁴³⁴.

A questão consiste em determinar quais os critérios para se chegar ao **adequado grau de confirmação lógica**. O princípio do livre convencimento do juiz não significa que o seu convencimento possa ser casual ou arbitrário: deve ser guiado por critérios racionais e lógicos de decisão, passíveis de controle *ex ante* – no curso do processo, no que se refere à aquisição das provas e à sua valoração – e *ex post*, na motivação da decisão.

FERRAJOLI afirma que não existe qualquer critério, formulável em via geral e abstrata, para estabelecer o grau objetivo de probabilidade de uma hipótese acerca de um tipo de prova. Qualquer valoração legal, e, portanto, apriorística, do grau de probabilidade de uma hipótese acerca de uma prova é arbitrária. Assim, não se pode falar em probabilidade objetiva e, tampouco, de certeza objetiva, assim como não é possível conhecer a verdade

própria, na forma preceituada pelo direito a fim de que o fato se dê por juridicamente verificado e, portanto, verdadeiro – **Curso de Direito Tributário**, p. 357 e **A prova...**, *op. cit.*, p. 25.

⁴³¹ TARUFFO, **La prova...**, *op. cit.*, p. 157.

⁴³² FERRAJOLI, **Direito...**, *op. cit.*, p. 64-65.

⁴³³ *Verità e probabilità...*, *op. cit.*, p. 219.

⁴³⁴ *Ibidem*, p. 220.

objetiva, ou absoluta, no processo⁴³⁵. No entanto, é possível falar em valoração subjetiva da probabilidade e da certeza. A probabilidade objetiva refere-se ao significado da palavra **probabilidade**, é a verdade provável, ou relativa. A probabilidade subjetiva, por sua vez, refere-se aos **critérios** de aceitação de uma hipótese como **provavelmente verdadeira**. Assim como não existem critérios de verdade objetiva, mas apenas critérios de verdade subjetiva, ou relativa, também não existem critérios de probabilidade objetiva. Os critérios de decisão afetam, portanto, a probabilidade subjetiva⁴³⁶. O que é possível é apenas a certeza subjetiva do aplicador do direito, de acordo com os critérios de decisão, que são igualmente subjetivos: a **coerência e a aceitabilidade justificada**⁴³⁷.

Para FERRAJOLI, três garantias processuais de caráter epistemológico visam assegurar o conhecimento da verdade fática no processo: a necessidade de prova, a possibilidade de refutação ou contraprova e o juízo imparcial sobre a capacidade explicativa das hipóteses em conflito⁴³⁸.

MICHELE TARUFFO, em sentido análogo, também indica alguns critérios para o controle racional da decisão, a fim de estabelecer os parâmetros do grau de confirmação lógica da verdade: i) a exclusão de métodos irracionais, tais como a orientação divina, ou a intuição⁴³⁹; ii) o adequado emprego de todos os dados empíricos disponíveis no processo, ou seja, o correto manejo dos meios de prova⁴⁴⁰; iii) o uso de esquemas adequados de argumentação, regras de inferência entre proposições relativas a fatos⁴⁴¹; iv) a análise crítica das máximas da experiência empregadas nas inferências sobre os fatos⁴⁴²; v) o correto emprego das probabilidades, com a exclusão das expressões vagas e indeterminadas⁴⁴³; vi) a valoração racional conjunta dos vários elementos de prova, que leve em conta todos os elementos de prova disponíveis e relevantes para a determinação positiva ou negativa dos fatos, a coerência interna da argumentação, bem como a ausência de contradição nos resultados da valoração conjunta das provas⁴⁴⁴.

⁴³⁵ **Direito...**, *op. cit.*, p. 142.

⁴³⁶ FERRAJOLI ressalta que, se não se pudesse falar em probabilidade subjetiva, o princípio do *in dubio pro reo*, no Direito Penal, entendido como a dúvida no sentido de incerteza objetiva, jamais permitiria a condenação, pois qualquer hipótese é, por sua natureza, somente provável, existindo, sempre, qualquer que seja o grau de confirmação da hipótese, uma possibilidade objetiva de ser falsa.

⁴³⁷ *Ibidem*, p. 142-143.

⁴³⁸ *Ibidem*, p. 143.

⁴³⁹ **La prova...**, *op. cit.*, p. 396.

⁴⁴⁰ *Ibidem*, p. 396-397.

⁴⁴¹ *Ibidem*, p. 397.

⁴⁴² *Ibidem*, p. 397-398

⁴⁴³ *Ibidem*, p. 398.

⁴⁴⁴ *Ibidem*, p. 398-399.

Outrossim, também faz parte do controle *ex ante* da decisão **o contraditório** das partes, consistente na possibilidade da interlocução das partes, preventivamente sobre tudo o que possa influir na decisão⁴⁴⁵. O contraditório pode exercer um **controle sobre o material probatório**, destinado a constituir a base da decisão; **sobre a formação das provas**, com a colaboração das partes na criação de provas idôneas, bem como na admissão das provas pré-constituídas; e, finalmente, **na fase de valoração das provas**, com a participação ativa das partes, visando influenciar na decisão do órgão aplicador do Direito⁴⁴⁶.

Finalmente, visando o **controle posterior à decisão**, a **motivação** das decisões deve conter a exposição das justificativas com as quais o aplicador do direito demonstra que a decisão se fundamentou sobre bases racionais e idôneas, dando conta dos dados empíricos utilizados como elementos de prova, das inferências formuladas a partir das provas, dos critérios utilizados para as conclusões probatórias, bem como a valoração conjunta dos diversos elementos de prova⁴⁴⁷.

Tendo em vista o juízo de probabilidade acerca da verdade dos fatos, FERRAJOLI afirma que

...não dispomos de um método de descobrimento ou de verificação, mas apenas de um método de confirmação e de falseabilidade. Um descobrimento – seja do cientista, do historiador ou do detetive – jamais é um ato mecânico, mas sempre um fato criativo, confiado à imaginação e à invenção⁴⁴⁸.

Por tais razões, o descobrimento jamais é dedutível mecanicamente, nem pode jamais ser afirmado como absolutamente verdadeiro: apenas pode ser preferido a todas as hipóteses concorrentes, conforme os **critérios de verificação da verdade**⁴⁴⁹ – que são a **coerência** com o maior número de confirmações, e a sua **aceitabilidade justificada**, por resistir ao maior número de contraprovas e pela queda diante delas de todas as demais hipóteses⁴⁵⁰.

⁴⁴⁵ *Ibidem*, p. 401.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p. 402-404

⁴⁴⁷ *Ibidem*, p. 408-409.

⁴⁴⁸ **Direito...**, *op. cit.*, p. 137.

⁴⁴⁹ Que não podem ser confundidos com o significado do termo “verdadeiro”.

⁴⁵⁰ *Idem*.

3.2. A PROVA JURÍDICA

3.2.1. CONCEITO E OBJETO

Prova é vocábulo que encontra significações distintas, não só no Direito, mas em diversas áreas do conhecimento. Deriva do latim *probatio*, que, segundo nos informa FABIANA DEL PADRE TOMÉ, significa “...*ensaio, verificação, inspeção, exame, argumento, razão, aprovação, confirmação*”⁴⁵¹. Relata a autora paulista que a prova pode ser tomada em várias acepções, tais como de “...*prova demonstrativa...*”, que “...*diz respeito a idéias, dados abstratos, sendo empregada na matemática e na lógica...*”; “...*prova experimental...*”, que visa “...*demonstrar uma lei natural...*”; a “...*prova histórica...*”, que objetiva “...*reconstituir o passado, através dos vestígios deixados ao longo do tempo...*”; e, finalmente, a “...*prova judiciária...*”, assemelhando-se à prova histórica por versar sobre fatos do passado, desta se diferencia por ser produzida em juízo, visando “...*convencer o julgador acerca da existência ou não de determinado fato*”⁴⁵².

TOMÉ ainda ressalta que a **prova judiciária** é apenas uma **espécie do gênero prova jurídica**, que abrange “...*toda a prova constituída segundo regras de direito, independentemente de sua produção ocorrer nos autos judiciais ou fora dele*”⁴⁵³. A ressalva da autora é pertinente, pois a prova jurídica não é somente aquela produzida no curso de um processo judicial, mas também – como é o caso do nosso objeto de estudo –, as **provas que fundamentam a motivação dos atos administrativos de lançamento tributário**, bem como a prova produzida no curso do **processo administrativo tributário contencioso**. Todas essas provas, muito embora não tenham o caráter judicial, são, inegavelmente, **jurídicas**, pois produzidas de acordo com as regras do direito positivo.

Nosso corte epistemológico obriga-nos a retirar de discussão a prova judiciária, muito embora as regras relacionadas a essa espécie probatória sejam aplicadas subsidiariamente às provas administrativas. Referiremo-nos, no que couber, às regras de prova judiciária, deixando claro que isso se deve à subsidiariedade da aplicação dessas regras ao **processo administrativo tributário**.

⁴⁵¹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 63.

⁴⁵² *Ibidem*, p. 63-64.

⁴⁵³ *Ibidem*, p. 64.

De acordo com as nossas observações sobre a relação entre a prova e a verdade, já podemos formular um significado de **prova jurídica**, relacionando-o à verdade. Podemos afirmar, portanto, que **prova é o instrumento que visa demonstrar a verdade de uma afirmação sobre fatos, feita no processo.**

No mesmo sentido, TARUFFO fornece uma noção geral de prova, “...*como elemento de confirmação das conclusões relativas a assertivas sobre fatos, ou, ainda, como premissa de inferências diretas a fundar conclusões consistentes em assertivas sobre fatos*”⁴⁵⁴. Essa noção corresponde, por um lado, à noção lógica de prova como elemento que fundamenta um juízo. De outro lado, constitui a racionalização de idéias gerais sobre prova em vários campos da experiência.

Além de instrumento de **aferição da verdade**, prova também pode ser vista como “...*atividade, meio e resultado...*” de acordo com EDUARDO CAMBI⁴⁵⁵,. Como **atividade**, a prova é a “...*instrução ou conjunto de atos, realizados pelo juiz e pelas partes, com a finalidade de reconstrução dos fatos que constituem o suporte das pretensões deduzidas da própria decisão*”. O complexo de tais atividades denomina-se “...*procedimento probatório*”⁴⁵⁶. Na acepção **meio**, a prova é um “...*instrumento pelo qual as informações sobre os fatos são introduzidas no processo*”. Nesse sentido, a prova visa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou não dos fatos relacionados ao *thema probandum*⁴⁵⁷. Finalmente, como **resultado**, a prova tem o significado de “...*êxito ou de valoração consubstanciado na convicção do juiz*”⁴⁵⁸. As definições de CAMBI acerca de prova são bastante úteis para se verificar que a prova envolve aspectos **objetivos** – determinação da verdade dos fatos – e **subjetivos** – formação da certeza, na consciência do julgador.

Para PAULO BONILHA, o vocábulo “prova” pode ser tomado em duas acepções: “...*no sentido de tudo quanto possa convencer o juiz da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida pelo juiz (acepção objetiva)*”⁴⁵⁹.

⁴⁵⁴ Consta, nos originais, em italiano: come elemento di conferma di conclusioni relative ad asserzioni su fatti, ovvero come premissa di inferenze dirette a fondare conclusioni consistenti in asserzioni su fatti” – **La prova...**, *op. cit.*, p. 301.

⁴⁵⁵ **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁵⁶ *Idem.*

⁴⁵⁷ *Idem.*

⁴⁵⁸ *Idem.*

⁴⁵⁹ **Da prova...**, *op. cit.*, p. 68-69.

JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA afirma que provas são veículos de informações sobre fatos⁴⁶⁰. No mesmo sentido, valorizando o aspecto lingüístico da prova, SUZI GOMES HOFFMANN afirma que “...a prova é uma linguagem sobre o fato jurídico”⁴⁶¹. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI afirma que “...a realidade-em-si-mesma é inacessível. O fato consome-se no limite espaço-temporal de sua realização. O que resta do fato, a linguagem que fala da coisa-em-si: é a prova”⁴⁶². No processo, pelo menos imediatamente, o que se provam são as enunciações sobre fatos e não os fatos em si. As provas confirmam ou infirmam as afirmações sobre os fatos, e por isso consistem em uma **linguagem** sobre os fatos jurídicos.

Objeto da prova é aquilo sobre o que recai a prova. Informa-nos CAMBI que existem pelo menos três posicionamentos distintos acerca do objeto da prova, que incidiria “...i) sobre os ‘fatos’ a respeito dos quais versam a ação ou a defesa; ii) sobre as ‘alegações dos fatos’, pois os fatos existem ou não existem; iii) ‘imediatamente’, sobre a afirmação do fato e ‘mediatamente’, sobre o fato”⁴⁶³.

Segundo CAMBI, o legislador brasileiro optou pelo primeiro posicionamento, considerando que o objeto da prova são fatos. Isso porque o princípio da demanda, que impõe ao juiz o dever de julgar a ação nos limites em que foi ajuizada, não retira a sua liberdade de reconstruir os fatos da causa nem o seu poder instrutório para investigar a ocorrência dos fatos, não estando vinculado às afirmações das partes⁴⁶⁴. Porém, observa o autor, corretamente, que “...a definição do conteúdo do objeto da prova não é, eminentemente, produto da escolha legislativa”. Por isso, ainda que a lei processual se refira ao fato como objeto da prova, o segundo e o terceiro posicionamentos indicados não estão excluídos. Em verdade, afirma o autor, a terceira posição é a mais completa, pois conjuga as duas primeiras, ao determinar que **o objeto da prova é, imediatamente, a afirmação do fato e, imediatamente, o fato alegado**⁴⁶⁵. É possível, portanto, falar em **prova dos fatos**, em um sentido mediato, e **prova das afirmações sobre fatos**, em sentido imediato.

Segundo RAFAELLO LUPI “El juicio de hecho es cuanto afirmamos sobre um suceso pasado, ya no repetible, que solo puede ser objeto de afirmaciones, proposiciones, enunciaciones, hipóteses, juicios etc.”. O que o professor da Segunda Universidade de Roma

⁴⁶⁰ **Temas de direito processual: sétima série**, p. 39.

⁴⁶¹ **Teoria da prova...**, *op. cit.*, p. 74.

⁴⁶² **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 263.

⁴⁶³ **A prova civil: admissibilidade e relevância**, p. 296.

⁴⁶⁴ *Ibidem*, p. 297.

⁴⁶⁵ *Ibidem*, p. 298.

quer frisar é que todas essas expressões, que são sinônimas entre si, são coisas bem distintas do fato material, “...*que una vez verificado ya no existe, y es sustituido por ‘eso que se dice em torno a eso’*”. O fato existe somente na mente de quem fala e tenta formular afirmações a seu respeito⁴⁶⁶. Outrossim, a indagação sobre acontecimentos passados tem um caráter seletivo e parcial, como já mencionamos anteriormente, de acordo com a relevância dos aspectos do fato empírico e com a hipótese normativa. Desse modo, o fato em si não entra em sua completude no processo, mas apenas aquelas características relevantes do suporte fático selecionadas pelo legislador, que formam o fato jurídico.

Na doutrina pátria, a idéia de o fato jurídico ser um conceito seletor de propriedades foi desenvolvida por PONTES DE MIRANDA e, posteriormente, por LOURIVAL VILANOVA. O primeiro afirma que a função classificadora da regra jurídica consiste em distribuir os fatos empíricos em “...*fatos jurídicos e ajurídicos. Dentre as conseqüências que o fato jurídico pode ter, somente algumas têm interesse para o direito; de modo que, ainda a respeito da eficácia jurídica, a regra jurídica escolhe o que há de ser a projeção de eficácia do fato jurídico (sic)*” (grifos nossos)⁴⁶⁷. E prossegue, asseverando que o suporte fático concreto não ingressa, na sua completude, no mundo jurídico: “*Às mais das vezes, despe-se de aparências, de circunstâncias, de que o direito abstraiu; e outras vezes se veste de aparências, de formalismo, ou se reveste de certas circunstâncias, fisicamente estranhas a êle, para poder entrar no mundo jurídico (sic)*”⁴⁶⁸. VILANOVA, desenvolvendo as idéias de PONTES DE MIRANDA, no âmbito da lógica jurídica, observa:

Por outro lado, é exato afirmar que nem tudo da realidade física ou social entra no quadro esquemático da *hipótese* da proposição intranormativa, que a multiplicidade intensiva e extensiva do real requer a operação conceptual normativa, forçosamente simplificadora, inevitavelmente abstrata, pelo processo de esquematização ou tipificação do fático. A hipótese ou o pressuposto é a via aberta à entrada do fático no interior do universo-do-Direito. Fato da natureza ou fato da conduta entram se há pressupostos ou hipóteses que os recolham, e entram na medida em que o sistema o estabelece. O tipo, que está na hipótese, é o conjunto de fatos que satisfazem a predicação, isto é, a conotação seletivamente construída. **Por isso, o fato jurídico pode ou não coincidir com o suporte fático total. Com frequência, não se superpõem** (grifos nossos)⁴⁶⁹

Concordamos com o posicionamento de CAMBI, que não infirma a opção legislativa, de que o objeto da prova é o fato, nem os posicionamentos que sustentam que o objeto da prova são as afirmações: provas dos fatos jurídicos serão sempre provas das

⁴⁶⁶ *La carga de la prueba en la dialectica del juicio de hecho*, p. 665.

⁴⁶⁷ *Tratado...*, t.I, op. cit., p. 20.

⁴⁶⁸ *Idem*.

afirmações que se fazem sobre os fatos. Em sentido mediato, provam-se os fatos; em sentido imediato, provam-se as afirmações feitas sobre eles.

Para que o **fato** seja objeto da prova – mediatamente considerado –, deve ser ele “...*determinado objetivamente*”, bem como ser “...*controvertido, pertinente e relevante*”⁴⁷⁰. O fato probando deve ser **controvertido**, pois somente interessa provar acerca daquilo sobre que se litiga⁴⁷¹. “*São controvertidos os fatos alegados por uma parte e impugnados pela parte contrária*”⁴⁷². Os fatos **pertinentes** são aqueles “...*que dizem respeito à causa ou que não são estranhos ao objeto do processo*”⁴⁷³. Finalmente, são **relevantes** os fatos que, “...*sendo pertinentes, também são capazes de influir positivamente na decisão da causa*”⁴⁷⁴.

3.2.2. FUNÇÃO DA PROVA JURÍDICA

De acordo com os conceitos de prova jurídica encontrados na doutrina, pode-se afirmar genericamente que a **função da prova** no processo é dupla – objetiva e subjetiva – **objetivamente**, a função da prova é **estabelecer a verdade dos fatos alegados no processo**; **subjetivamente** é **convencer o aplicador do direito acerca da verdade dos fatos alegados**.

CAMBI afirma que as provas cumprem duas funções no processo, uma interna e outra externa. A função interna refere-se à cognição, que significa afirmar que “...*a prova é um instrumento adequado à reconstrução dos fatos no processo, a fim de permitir que, após a discussão e a compreensão dos fatos necessários ao julgamento da causa, o juiz possa formar sua convicção*”⁴⁷⁵. Referida “...*função interna*...”, mencionada pelo jurista

⁴⁶⁹ **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 217.

⁴⁷⁰ CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 299.

⁴⁷¹ A **controvérsia** do fato jurídico é relevante quando se trata de processo considerado no sentido tradicional do termo, que requer a existência de um conflito a ser resolvido. No entanto, se se adota uma concepção mais ampla de processo, a qual não requer necessariamente a existência de um conflito, a controvérsia do fato probando fica relegada a segundo plano. Exemplifiquemos: ao se tratar de um procedimento de fiscalização tendente à realização do lançamento, não se pode dizer que os fatos investigados, que podem vir a ser considerados fatos jurídicos tributários sejam propriamente controvertidos, pois, nesse momento, ainda não há contraposição de argumentos do sujeito passivo e do Fisco acerca dos fatos. Essa observação é relevante se se considerar como **processo** também o procedimento de lançamento, que não veicula litígio.

⁴⁷² *Idem.*

⁴⁷³ *Idem.*

⁴⁷⁴ *Idem.*

⁴⁷⁵ **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 57.

paranaense, corresponde aos aspectos objetivos e subjetivos a que nos referimos. Além da interna, as provas exercem também uma “...*função externa...*”, que se refere “...*à legitimação social do exercício do poder jurisdicional*”⁴⁷⁶.

Em relação à função das provas, a doutrina apresenta posicionamentos variáveis, tendendo a valorizar ora a função objetiva das provas, ou **cognoscitiva**, ora a função subjetiva da prova, ou **persuasiva**. Segundo TOMÉ, a “...*corrente cognoscitiva*” prega ser a prova, em sua essência, um instrumento de conhecimento. Já a “...*concepção persuasiva...*” sustenta ser a prova um “...*meio de persuasão, nada tendo que ver com o conhecimento dos fatos, não se prestando para reconhecer sua verdade ou falsidade*”⁴⁷⁷.

As correntes que sustentam a **função persuasiva** da prova afirmam que a sua principal função não é outra senão **persuadir o julgador acerca de uma tese**⁴⁷⁸. Por outro lado, as correntes que valorizam a função cognoscitiva das provas entendem que a verdade pode e deve ser conhecida no processo.

Adeptos da corrente retórica acerca da função das provas, MARINONI e ARENHART sustentam que a função da prova é “...*prestar-se como peça de argumentação, no diálogo judicial, elemento de convencimento do Estado-Jurisdição sobre qual das partes deverá ser beneficiada com a proteção jurídica do órgão estatal*”⁴⁷⁹. Se a decisão se legitima pelo procedimento que a precede, as formas e as garantias que permeiam o procedimento permitem que a decisão daí emanada seja legítima e represente a manifestação de um Estado de Direito. E essa legitimação, afirmam, dá-se “...*na proporção direta do grau de*

⁴⁷⁶ *Idem.*

⁴⁷⁷ **A prova...**, *op. cit.*, p. 175. A autora afirma não se sustentar a bipartição de correntes acerca da função da prova, pois a função cognoscitiva estaria ligada a uma noção de verdade por correspondência. Rechaçando a possibilidade de uma verdade por correspondência e pregando a inexistência de relação entre a verdade e os eventos, sendo, pois, a realidade constituída pela linguagem, não há sentido em adotar uma dupla função da prova jurídica: a função da prova, para ela, é persuasiva. Assevera, no entanto, que “*Não se tem, por conseguinte, uma persuasão pura e simples, desconectada de qualquer relação com o conhecimento, pois quem fala o faz em nome de uma verdade*”.

⁴⁷⁸ Segundo TARUFFO, a corrente persuasiva sustenta que a prova não seria um instrumento para o conhecimento racional de alguma coisa, mas, apenas, um argumento persuasivo direto para conencer alguém sobre fatos relevantes. Vale ressaltar que o jurista italiano rechaça a idéia de a prova ser considerada somente como argumento persuasivo no processo. **La prova...**, *op. cit.*, p. 323

⁴⁷⁹ **Comentários...**, t. 1., *op. cit.*, p. 63. De acordo com a premissa adotada por esses autores, entendem eles que a prova não tem por objeto a reconstrução dos fatos, que servirão de supedâneo para a incidência da regra jurídica abstrata que deverá reger o caso concreto. Isso porque afastam completamente a possibilidade de se atingir, através do processo, a verdade real. Entendem os juristas paranaenses que a prova não tem aptidão para conduzir seguramente à verdade sobre o fato ocorrido, mas apenas mostra elementos de como, provavelmente, o fato ocorreu, sendo possível apenas se alcançar um juízo de verossimilhança, na esteira de CALAMANDREI. No entanto, como já informamos anteriormente, em nota de rodapé, o juízo de

*participação que se autoriza aos sujeitos envolvidos no conflito para a formação do convencimento judicial”, através de alegações e comprovações*⁴⁸⁰.

Pela corrente cognoscitiva, TARUFFO sustenta ser possível o conhecimento racional da hipótese sobre os fatos, criticando a teoria retórica sobre a prova. Sustenta o jurista italiano que é inegável que existam fatores retóricos e persuasivos na avaliação das provas, em juízo. Porém, o problema não é estabelecer se tais fatores existem, mas definir se são tão importantes assim a ponto de justificar uma teoria retórica da prova que possa ser considerada dominante, ou exclusiva e única. A função persuasiva da prova descreve o modo como as partes, através de seu advogado, empregam a prova no processo, formulando teses coerentes e convincentes, mas não indica o modo sobre o qual o aplicador do direito utiliza a prova para determinar os fatos no processo. Desse modo, de acordo com seu ponto de vista, se considerada a prova apenas sob o ângulo da função retórica ou persuasiva que exerce no processo, ter-se-á uma visão parcial e incompleta do fenômeno. Outrossim, a teoria retórica não considera que o convencimento do destinatário da prova seja um fato empírico, ligado à situação subjetiva do julgador. Sustenta TARUFFO, com quem concordamos, que uma prova falsa pode ser persuasiva, como pode ser persuasiva uma argumentação totalmente viciada sob a perspectiva lógica ou totalmente irracional. Por outro lado, uma prova pode ser idônea a provar um fato, ainda que, retoricamente não seja relevante, assim como uma demonstração matemática pode ser válida ou inválida, independentemente do convencimento do subjetivo de qualquer pessoa. A concepção retórica da prova não consegue distinguir argumentos eficazes de argumentos válidos, assim como não distingue provas persuasivas de provas idôneas a fundamentar, racionalmente, o juízo sobre os fatos⁴⁸¹.

Pelas premissas adotadas, acerca da verdade e das provas, neste trabalho, entendemos que a função cognoscitiva da prova não pode ser deixada de lado sob o argumento de que a verdade jamais pode ser alcançada, pois as provas são instrumentos indispensáveis para a determinação da verdade dos fatos no processo.

No entanto, pensamos que a função cognoscitiva não exclui a função retórica da prova no processo, sendo ambas relevantes. O convencimento do julgador acerca da verdade dos fatos é fundamental para que a prova, além de idônea e válida, seja eficaz. A prova deve convencer o aplicador do direito de que efetivamente ocorreu a incidência da

verossimilhança não é suficiente para estabelecer os fatos no processo, pois se trata de mera hipótese, suspeita, ponto de partida, relacionado às alegações das partes.

⁴⁸⁰ *Ibidem*, p. 63-64.

⁴⁸¹ *Ibidem*, p. 329.

norma e de que, portanto, ele deve aplicá-la. O julgador deve crer que os fatos demonstrados pelas provas são verídicos, pois não pode aplicar o direito se não ocorreu – ou se não acredita que ocorreu – a incidência da norma jurídica.

Com razão, nesse ponto, FABIANA TOMÉ: muito embora sustente a jurista paulista ser persuasiva a função da prova – por entender que a corrente cognoscitiva seja vinculada à teoria da verdade por correspondência – , admite que “*A prova não pode ser considerada um fim em si mesma. É instrumento para construir a verdade no processo: a prova é sempre prova ‘de algo’*”⁴⁸². Assevera a autora que “*Provar um fato é estabelecer sua existência...*” e que o fim da prova é a “*...fixação dos fatos do mundo jurídico*”⁴⁸³.

De nossa parte, entendemos que os dois aspectos relacionados à prova – objetivo e subjetivo – complementam-se, sendo dupla a sua função: estabelecer a verdade dos fatos alegados no processo e convencer o aplicador do direito acerca da sua veracidade. Podemos ainda, acrescentar a tais funções a “*função externa*” da prova trazida por CAMBI, que é legitimar socialmente o exercício do poder jurisdicional, pois, se a verdade é um valor a ser perseguido no processo, como critério de justiça da decisão, as provas são um instrumento para a legitimação da decisão que se pretenda justa.

3.2.3. FONTES E MEIOS DE PROVA

A distinção entre **fontes e meios de prova** não é uniforme na doutrina e está longe de encontrar consenso. Não daremos demasiada relevância a essa discussão: apesar do tema ser de teoria geral das provas, os limites do nosso trabalho não comportam mais que a apresentação de alguns posicionamentos doutrinários para afirmarmos que, apesar da ausência de uniformidade e consenso, fontes de prova e meios de prova não se confundem.

⁴⁸² **A prova...**, *op. cit.*, p. 176-177.

⁴⁸³ *Ibidem*, p. 177. Relembramos que TOMÉ adere à teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que os fatos jurídicos só existem se relatados em linguagem, e, portanto, as provas constituem ou desconstituem os fatos jurídicos. Trata-se de visão com a qual não compartilhamos, conforme exposto no segundo capítulo da primeira parte deste trabalho, tendo em vista que parte de uma idéia que confunde incidência e aplicação da norma jurídica, ou seja, o fato jurídico só existe enquanto tal a partir do momento em que um ser humano promova a incidência e aplicação da norma jurídica. Nosso ponto de vista, no entanto, é no sentido de que incidência e aplicação são fenômenos distintos. Da incidência, nascem os fatos jurídicos, que existem independentemente do relato em linguagem, ou seja, da aplicação. Contudo, no que se refere à função da prova, muito embora a autora alegue aderir à corrente persuasiva, parece-nos, de acordo com vários trechos de sua escrita, que não repele, de todo, a função cognoscitiva da prova, ao afirmar que a prova de um fato significa estabelecer sua existência. Podemos atribuir a essa autora uma nova função da prova: a função “constitutiva” dos fatos jurídicos.

Na doutrina italiana clássica, de acordo com CARNELUTTI, **meio de prova** é “...a atividade do juiz mediante a qual busca a verdade do fato a provar...”, e **fonte de prova** é o “...fato do qual se serve para deduzir a própria verdade”⁴⁸⁴. Meio de prova é, portanto, o modo como o julgador percebe os fatos. A **percepção** dos fatos pode ser pessoal ou direta, quando o julgador percebe os fatos com os seus próprios sentidos, e indireta quando faz intervir outras pessoas na percepção das fontes de prova⁴⁸⁵. Outrossim, a **dedução** é meio de prova, ou “...meio de integração da atividade do juiz...”. O instrumento da atividade do juiz, no caso da dedução, não é mais a sua percepção, os seus sentidos, mas o uso do seu conhecimento: a dedução é uma atividade intelectual⁴⁸⁶. Fontes de prova, por seu turno são “...fatos percebidos pelo juiz e que servem para a dedução do fato a provar...”⁴⁸⁷.

BARBOSA MOREIRA, afirma que **fontes de prova** são as informações de que necessita o órgão judicial para formar seu convencimento⁴⁸⁸. Tais informações podem provir de três classes de entes: outras pessoas, coisas ou fenômenos naturais ou artificialmente provocados. Assim, de acordo com as **fontes**, as provas podem ser classificadas em **pessoais, reais ou fenomênicas**⁴⁸⁹. Um testemunho é exemplo típico de prova pessoal, a prova documental é exemplo de prova real, e finalmente, uma perícia com a finalidade averiguar a probabilidade genética de que uma criança seja filha do seu suposto pai é exemplo de prova fenomênica. No que se refere aos **meios de prova**, BARBOSA MOREIRA segue na esteira carneluttiana, afirmando que se tratam das operações mentais das quais a informação subministrada pela prova é colhida pela mente do juiz: **a percepção ou a inferência**⁴⁹⁰.

Por sua vez MARINONI e ARENHART, afirmam que a prova, quando utilizada no processo, é um meio para se demonstrar a verdade dos fatos. Quando não utilizada é simples fonte. Asseveram que “...os meios são as atividades jurisdicionais através das quais as fontes se incorporam ao processo”⁴⁹¹. Assim, de acordo com essa concepção, o documento, fora do processo – por exemplo, a nota fiscal do contribuinte – é **fonte de prova**. No entanto, quanto é admitido ao processo – se o agente administrativo que está fiscalizando as atividades do contribuinte utilizar-se desse documento para concluir que o fato jurídico tributário ocorreu e promover o lançamento – tal documento configura **meio de prova**.

⁴⁸⁴ **A prova...**, *op. cit.*, p. 99. No mesmo sentido, JOÃO BAPTISTA LOPES, **A prova no direito processual civil**, p. 61.

⁴⁸⁵ *Ibidem*, p. 100

⁴⁸⁶ *Ibidem*, p. 107.

⁴⁸⁷ *Ibidem*, p. 119.

⁴⁸⁸ **Temas...**, *op. cit.*, p. 39.

⁴⁸⁹ *Ibidem*, p. 39-40

⁴⁹⁰ *Ibidem*, p. 40.

⁴⁹¹ **Comentários...**, *op. cit.* p. 166.

Para FABIANA TOMÉ, **fonte de prova** é “...o sujeito competente em atividade, isto é, o emissor da mensagem probatória exercendo o ato de enunciação”⁴⁹². **Meio de prova** é o “...relato lingüístico constitutivo do sujeito, tempo, lugar e modo em que ocorreu a enunciação, introduzindo os enunciados probatórios no sistema do direito”⁴⁹³.

Para MARIA RITA FERRAGUT, **meio de prova** é a representação dos eventos ocorridos empiricamente, através da linguagem competente. O conteúdo desse enunciado é a ocorrência ou inoccorrência de tais acontecimentos. “É o instrumento material de comprovação da existência de algo, como, por exemplo, a verificação judicial, a perícia, a confissão, a prova testemunhal, a documental e a indiciária”⁴⁹⁴. Essa autora não fala sobre fontes de prova. Também para EDUARDO CAMBI, meio de prova “...é o instrumento pelo qual as informações sobre os fatos são introduzidas no processo”⁴⁹⁵.

Interessa-nos apresentar os instrumentos credenciados pelo ordenamento jurídico a servirem de provas. Assim, considerando que entendemos que a prova tem a função de estabelecer a verdade dos fatos, no processo, convencendo o aplicador do direito, podemos dizer que a prova é um instrumento, e, portanto, cumpre sua função através de determinados **meios**. Assim sendo, tendo em vista a ausência de consenso na doutrina e a necessidade de estabelecermos um parâmetro razoável para discorrermos sobre o tema, falaremos em **meio de prova** no sentido proposto por TOMÉ, FERRAGUT e CAMBI, ou seja, como um **instrumento para a verificação dos fatos alegados no processo**.

As **fontes de prova**, como o próprio nome já informa, correspondem àquilo que **origina as provas**. Nesse sentido, nenhuma das orientações expostas pode ser excluída de plano, pois, cada uma delas, de acordo com um ponto de vista distinto, traz em seu bojo a idéia de origem das provas. Podemos concordar com TOMÉ, no sentido de considerar as provas em relação ao sujeito de onde provêm, visto que as provas sempre serão produzidas, no processo por uma atividade humana. No entanto, a visão de BARBOSA MOREIRA, no sentido de que as fontes são as informações de que o julgador necessita para formar seu convencimento e que as provas podem provir de três classes de entes – pessoas, coisas ou fenômenos – é bastante útil e não infirma as demais propostas. Isso porque, ainda que o ser

⁴⁹² **A prova...**, *op. cit.*, p. 186.

⁴⁹³ *Ibidem*, p. 187.

⁴⁹⁴ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 82.

⁴⁹⁵ **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 48.

humano seja o responsável por produzir as provas no processo – fonte imediata – , não podemos negar que as provas podem provir, mediatamente, de coisas e fenômenos, como, por exemplo, os documentos, que são “...espécie do gênero coisas...”, “...sucessão de dias e noites, precipitações atmosféricas, modificações do solo ou da paisagem devidas a movimentos tectônicos... uma reação química em laboratório”⁴⁹⁶.

3.2.4. CLASSIFICAÇÃO DOS MEIOS DE PROVA

Tradicionalmente, as provas são classificadas quanto ao seu **objeto**, quanto à origem e quanto à **forma**⁴⁹⁷.

Em função do seu **objeto**, as provas são classificadas em **provas diretas e indiretas**. Diretas são as provas que representam de modo imediato a ocorrência do fato jurídico principal. As provas indiretas, por sua vez, representam a ocorrência dos fatos secundários ou indiciários, que permitem, a partir de uma inferência, concluir pela ocorrência ou inoccorrência do fato principal.

Em relação à **origem**, as provas podem ser **pessoais ou reais**. As provas pessoais são aquelas produzidas pelo homem e as provas reais são deduzidas da própria coisa.

Finalmente, quanto à **forma**, as provas podem ser **testemunhais, documentais ou materiais**. As provas testemunhais consistem em afirmações pessoais e orais, as documentais são representadas por documentos escritos ou gravados, e as materiais são aquelas em que as coisas atestam determinado acontecimento.

CARNELUTTI apresenta uma classificação própria das provas: diretas e indiretas, conforme o contato do julgador com “...a realidade acerca da qual deve julgar”⁴⁹⁸. A diferença entre provas diretas e indiretas, na concepção carneluttiana fundamenta-se na “...coincidência ou na divergência do fato a provar (objeto da prova) e do fato percebido pelo juiz (objeto da percepção da prova)”⁴⁹⁹. “O processo probatório indireto é complexo, enquanto que o processo direto é simples... porém a base é sempre a percepção de um fato

⁴⁹⁶ Anotações sobre o título “da prova” do novo Código Civil, in **Temas de Direito Processual, nona série**, p. 150

⁴⁹⁷ BONILHA, **Da prova...**, *op. cit.*, p. 81; TOMÉ, **A prova...**, *op. cit.*, p. 89.

⁴⁹⁸ **A prova...**, *op. cit.*, p. 81.

⁴⁹⁹ *Ibidem*, p. 83.

por parte do juiz”⁵⁰⁰. Para CARNELLUTI, a diferença entre as provas diretas e indiretas não é funcional, mas de estrutura, justificada pelo parâmetro que adota: a percepção do juiz⁵⁰¹.

Para TARUFFO, a classificação das provas em **diretas e indiretas**, formulada por CARNELUTTI, é relevante, mas se fundamenta em elementos vagos e incertos, como a percepção do juiz. Desse modo, propõe uma reformulação da classificação em **provas diretas e indiretas**, conforme o **fato a provar** – o fato juridicamente relevante de que depende diretamente a decisão – e o **objeto da prova** – o fato de que a prova fornece a demonstração ou confirmação⁵⁰². A **prova é direta** quando as duas enunciações têm por objeto o mesmo fato e quando a prova verte sobre o fato principal⁵⁰³. Por outro lado, a prova é considerada **indireta** quando o objeto da prova se constitua em um fato diverso daquele que deve ser provado. Do fato objeto da prova, considerado verdadeiro, é possível fazer inferências relativas ao fato a provar⁵⁰⁴. Nesse caso, a prova funciona como premissa de uma inferência, que tem por conclusão o enunciado sobre o fato a provar. A prova demonstra a ocorrência de um fato secundário, que tem a função de estabelecer, através de um raciocínio inferencial, a verdade do fato principal⁵⁰⁵. A diferença entre prova direta e indireta é **funcional** e relacional, não é ontológica, contrariamente ao critério de CARNELUTTI. Isso significa que todas as provas podem ser diretas ou indiretas, de acordo com a relação entre o fato a provar e o objeto da prova, salvo raras exceções⁵⁰⁶.

Sob outra perspectiva, FABIANA TOMÉ critica a tradicional classificação das provas, afirmando que **toda prova é indireta** quanto ao seu objeto, **pessoal** quanto à sua origem e **documental** quanto à forma. Toda prova é **indireta** “... pois nunca se tem acesso aos fatos que são sempre passados. Daí porque toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato”⁵⁰⁷. Na prova indireta também há necessidade de uma prova imediata de um fato, do indício. A diferença entre a prova direta e a indireta residiria na necessidade de raciocínio que conduza à conclusão do fato principal, ao qual não se tem acesso diretamente. Segundo a autora, os acontecimentos empíricos são inacessíveis por terem ficado no passado, e, por isso, a prova sempre consistirá em uma linguagem que toma por base os vestígios, as marcas deixadas pelo acontecimento. Por isso,

⁵⁰⁰ *Ibidem*, p. 87

⁵⁰¹ *Idem*.

⁵⁰² **La prova...**, *op. cit.*, p. 428-429.

⁵⁰³ *Ibidem*, p. 429.

⁵⁰⁴ *Idem*.

⁵⁰⁵ *Ibidem*, p. 430.

⁵⁰⁶ *Idem*.

⁵⁰⁷ **A prova...**, *op. cit.*, p. 94.

conclui TOMÉ, “...toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere”⁵⁰⁸. A diferença entre as provas é de “...grau na dificuldade que se experimenta para convencer o destinatário”⁵⁰⁹. Outrossim, toda prova é **pessoal**, pois as coisas “...nada atestam. ... É o homem que discursa sobre elas. ... Um vestígio não ingressa no sistema jurídico se não relatado em linguagem competente: será preciso, sempre, um laudo que certifique sua existência”⁵¹⁰. Finalmente, quanto à **forma**, ou seja, quanto ao seu modo de exteriorização, sustenta a autora serem as provas **documentais** “...já que consistente em relato lingüístico, aparecendo veiculado em um suporte físico”⁵¹¹. A diferença fundamental entre as provas, portanto, está no modo pelo qual são produzidas, permitindo a referência a “...espécies de meios de prova”⁵¹².

Concordamos em parte com o posicionamento de TOMÉ: a crítica da classificação quanto à origem e quanto à forma parece-nos pertinente. Com efeito, não existe prova que não seja produzida pelo ser humano, visto que, ainda que as provas sejam reais ou fenomênicas, no que se refere à fonte, ou seja, provenham de coisas ou fenômenos que existem independentemente da intervenção humana, elas sempre ingressam no processo através da iniciativa dos sujeitos do processo. Outrossim, quanto à forma, ainda que sejam provenientes de testemunhas ou de coisas, as provas devem ser vertidas na forma documental – por exemplo, um depoimento testemunhal deve ser reduzido a termo, assim como os resultados de uma inspeção judicial, do depoimento pessoal das partes *etc.* Contudo, apesar de concordarmos que os acontecimentos do mundo real se esgotam em si mesmos, pensamos que a divisão entre **provas diretas e indiretas** é válida e útil. Desse modo, quanto ao objeto, pensamos que a explicação de TARUFFO é a mais razoável, pois distingue o **fato a provar** e o **objeto da prova**, sendo bastante relevante para dar conta do tema das provas indiciárias e das presunções.

⁵⁰⁸ *Idem.*

⁵⁰⁹ *Ibidem*, p. 95.

⁵¹⁰ *Ibidem*, p. 99.

⁵¹¹ *Ibidem*, p. 100.

⁵¹² *Idem.*

3.2.5. O DIREITO À PROVA

De acordo com EDUARDO CAMBI, o direito à prova é um direito primordial das partes. *“A noção de direito à prova serve para ressaltar o papel da colaboração entre as partes e o juiz, na investigação das situações fáticas, asseverando que as partes devem ter acesso a todos os instrumentos probatórios disponíveis para a reconstrução dos fatos”*⁵¹³. A determinação da verdade dos fatos do processo é um dos pressupostos para a justiça da decisão. Portanto, a análise da prova deve ser realizada sob o prisma da *“...garantia constitucional ao instrumento adequado à solução das controvérsias...”*⁵¹⁴. Outrossim, a prova deve ser observada como uma *“...situação jurídica ativa, o que lhe dá um perfil democrático, possibilitando às partes, a mais ampla participação processual e, com isso, ampliando suas condições de influir na formação do convencimento do juiz”*⁵¹⁵.

Segundo o jurista paranaense, o direito à prova é um *“...direito público subjetivo...”* da mesma magnitude dos direitos de ação e de defesa consagrados constitucionalmente⁵¹⁶. É corolário do Estado Democrático de Direito e objetiva garantir às partes do processo a possibilidade de se utilizarem de todos os meios de prova idôneos e úteis para demonstrar a verdade ou a falsidade dos fatos alegados, de acordo com suas pretensões e defesas. Esse direito também impede que o legislador coloque *“...obstáculos não razoáveis que impeçam ou dificultem a utilização das provas dos direitos buscados em juízo”*⁵¹⁷.

O direito à prova decorre dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Tais princípios, para obterem efetividade, dependem da ampla produção probatória, a fim de que as partes do processo possam demonstrar a verdade das alegações que formulam e defender-se das alegações que lhes são contrárias. Os direitos ao justo processo, à defesa e ao contraditório não podem ser considerados realizados sem a possibilidade de prévia produção probatória em relação à decisão.

Para que o direito à prova seja efetivo, deve ser reconhecida a *“...máxima potencialidade possível ao instrumento probatório, para que as partes tenham amplas oportunidades para demonstrar os fatos que alegam”*⁵¹⁸.

⁵¹³ **Direito...**, *op. cit.*, p. 43.

⁵¹⁴ *Ibidem*, p. 44.

⁵¹⁵ *Idem*.

⁵¹⁶ *Ibidem*, p. 44-45.

⁵¹⁷ *Ibidem*, p. 45-46.

⁵¹⁸ *Ibidem*, p. 170.

Quanto ao conteúdo do direito à prova, MARINONI e ARENHART asseveram que esse abrange “...o direito à adequada oportunidade de obtê-la e requerer a sua produção, o direito de participar de sua realização e o direito de falar sobre os seus resultados”. O mesmo vale para as provas determinadas de ofício pela autoridade julgadora, pois a parte tem o direito de se manifestar sobre essas provas, bem como de tomar parte na sua realização⁵¹⁹. No mesmo sentido, ALBERTO XAVIER observa que o direito à prova reparte-se em: “... o direito de acesso à prova, o direito à apreciação da prova e o direito à impugnação da prova”⁵²⁰.

No entanto, o direito à prova não é absoluto e seus limites devem ser avaliados no caso concreto, segundo noções de relevância, pertinência, necessidade, utilidade, admissibilidade, razoabilidade, proporcionalidade e efetividade⁵²¹.

Os critérios para se verificar os limites ao direito à prova podem ser assim dispostos: i) o direito à prova deve corresponder a um **interesse público relevante**, ou seja, deve-se voltar à descoberta da verdade processual para que se obtenha uma justa decisão; ii) o direito à prova deve-se adequar ao **princípio da proporcionalidade**, o que significa afirmar que pode ser sacrificado em confronto com outro direito mais relevante; iii) os limites devem respeitar o **núcleo intangível da prova**, que se identifica com a possibilidade de as partes demonstrarem a verdade dos fatos alegados, através de meios de prova úteis e idôneos, com respeito ao princípio do contraditório⁵²².

Há que se determinar quais elementos de prova podem ser empregados no processo. TARUFFO indica dois critérios a serem aplicados para resolver esse problema. O primeiro critério é **lógico**, e refere-se à **relevância** da prova. O segundo é **jurídico**, e relaciona-se com a sua **admissibilidade**. Segundo o jurista italiano, entre ambos os critérios existe uma ordem lógica, que prioriza a relevância. A justificativa é a de que se uma prova é irrelevante, com efeito, não existe sentido em perquirir se é ou não juridicamente admissível, pois a sua aquisição no processo seria inútil. Conseqüentemente, o critério de admissibilidade opera somente no sentido de excluir do processo as provas que seriam relevantes para a determinação dos fatos⁵²³. TARUFFO, acerca do tema, formula um princípio geral que

⁵¹⁹ **Comentários...**, t. 1, *op. cit.*, p. 173.

⁵²⁰ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 134.

⁵²¹ CAMBI, **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 46.

⁵²² *Ibidem*, p. 174.

⁵²³ **La prova...**, *op. cit.*, p. 337-338.

prescreve que toda prova relevante é admitida, salvo se uma norma legal específica a exclua ou subordine a admissão a determinados pressupostos ou condições⁵²⁴.

CAMBI, na esteira de TARUFFO, assevera que os meios de prova devem ser **pertinentes, relevantes, admissíveis e úteis** para a decisão da causa⁵²⁵. A **pertinência** significa que a prova “...recai sobre um fato controvertido que guarda alguma relação com o mérito da causa...”⁵²⁶. É **relevante**, em termos jurídicos, quando “...recaindo sobre um fato controvertido e pertinente, corresponde a um fato abstratamente previsto pela norma aplicável ao caso concreto, que deve ser verificado a fim de que se possam aplicar as conseqüências jurídicas genéricas e abstratamente previstas na norma (sic)”⁵²⁷. A **admissibilidade** é critério de legalidade das provas e refere-se “...à forma como o meio de prova deve ser proposto ... ou às proibições e às limitações à aptidão para a produção de efeitos jurídicos”⁵²⁸. Finalmente, **a prova é útil** “...diz respeito à relação que aquele meio de prova possa vir a ter no contexto probatório (um junto dos demais meios de prova), bem como ao benefício que venha a produzir em relação ao julgamento da causa”⁵²⁹.

Com efeito, os requisitos de pertinência, relevância e utilidade, mencionados por CAMBI, adequam-se àquilo que TARUFFO chama de **critério lógico**, ou **relevância**, pois somente as provas **pertinentes** – que se refiram aos fatos da causa – , **relevantes** – que correspondam às hipóteses normativas – e **úteis** – que tenham relação ao benefício que tragam em relação ao julgamento da causa – merecem passar pelo crivo da legalidade, ou seja, pelo **critério jurídico da admissibilidade**, em atenção ao princípio da economia processual⁵³⁰.

Caso a decisão provoque prejuízo ou gravame à parte, ocorrendo o **cerceamento de defesa**, há violação ao seu **direito à prova**. São exemplos de situações em que ocorre o cerceamento de defesa quando o julgador não se manifesta sobre o julgamento antecipado do mérito, ou não apresenta justificativa adequada; quando não dá oportunidade à parte para a produção de prova e depois julga a ação improcedente por falta de provas, aplicando a regra de julgamento ou ônus da prova em sentido objetivo; quando o julgador se utiliza da prova mas não dá oportunidade para que as partes sobre ela se manifestem; quando

⁵²⁴ *Ibidem*, p. 351.

⁵²⁵ **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 137.

⁵²⁶ *Idem*.

⁵²⁷ *Ibidem*, p. 137-138.

⁵²⁸ *Ibidem*, p. 138.

⁵²⁹ *Idem*.

⁵³⁰ EDUARDO CAMBI entende que o juízo de admissibilidade é preliminar ao juízo de relevância: “Por conseguinte, o problema da relevância e da pertinência se coloca em um momento posterior ao da admissibilidade, uma vez que não de ser considerados relevantes somente os meios de prova e os fatos que têm aptidão jurídica para serem demonstrados em juízo” – **A prova...**, *op. cit.*, p. 264.

deferir a produção da prova sem dar ciência às partes mas profere a sentença julgando o mérito antecipadamente *etc* ⁵³¹. A decisão que incorre em cerceamento de defesa, seja no processo judicial ou no administrativo, deve ser anulada, para que outra seja proferida em seu lugar, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

3.2.6. A RELEVÂNCIA DAS PROVAS

O critério lógico da relevância das provas relaciona-se com o princípio da economia processual, visto que não se pode admitir o dispêndio de atividades processuais tendentes a admitir o ingresso de provas que *a priori* pareçam inúteis à determinação dos fatos ⁵³². A apreciação da relevância da prova no processo implica um “...juízo preliminar de utilidade da prova, isto é, somente as provas que possam contribuir à demonstração do fato jurídico é que podem ser consideradas relevantes” ⁵³³

O conceito geral de relevância articula-se com os conceitos de prova direta e de prova indireta. É relevante a prova que verte diretamente sobre um **fato jurídico**. É, também, relevante, a prova que verse sobre um **fato secundário**, mesmo que não jurídico, de que possam derivar conseqüências probatórias em relação ao **fato principal**. A primeira hipótese é típica da **prova direta**, pois o critério de relevância da prova coincide com o da relevância jurídica do fato probando. Na segunda, relativa à **prova indireta**, a relevância da prova é determinada de acordo com um critério lógico relativo à possibilidade de formulação de inferências probatórias a partir do **fato secundário**, que é **objeto da prova**, até o **fato jurídico**, que é o **fato a provar**. Se a prova não for relevante segundo, pelo menos, um dos dois critérios – prova do fato principal ou de um fato secundário que leve à conclusão do fato principal –, é inútil para a determinação dos fatos de um processo ⁵³⁴.

A relevância não é, portanto, uma qualidade da prova jurídica: é um **caráter constitutivo** dela, pois somente aquilo que é relevante pode ser definido como prova em um processo ⁵³⁵. A prova é relevante se atende à função que lhe é típica, ou seja, quando o fato sobre o qual se verte representa um elemento para a determinação do *‘factum probandum’* ⁵³⁶.

⁵³¹ CAMBI, **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 140-141.

⁵³² TARUFFO, **La prova...**, *op. cit.*, p. 338.

⁵³³ CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 262.

⁵³⁴ TARUFFO, **La prova...**, *op. cit.*, p. 338-339.

⁵³⁵ *Ibidem*, p. 339.

⁵³⁶ TARUFFO *apud* CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 263, nota 6.

Observa CAMBI que o juízo de relevância recai sobre o fato, que deve integrar a causa, ou seja, ele deve ser pertinente e poder influir na decisão. Outrossim, recai sobre o meio escolhido para a prova desse fato. O **fato é relevante** se sua investigação for “...útil, idônea, necessária ou indispensável à solução do conflito de interesses deduzido no processo”. O **meio de prova é relevante** quando recai “...sobre uma proposição fática considerada hipoteticamente verdadeira”, podendo prestar-se como “...elemento de confirmação lógica de um ‘factum probandum’”⁵³⁷.

A **pertinência** do fato refere-se à relação dele com o que está sendo discutido no processo. Contudo, há que se ressaltar que nem todos os fatos relacionados à causa são pertinentes, pois os **fatos evidentes** e os **fatos incontroversos**, mesmo aqueles relacionados à causa, não integram o objeto da prova⁵³⁸. O **fato pertinente** é também **relevante** quando se relaciona à hipótese da norma incidente e aplicável ao caso concreto. Na verdade, o juízo de relevância é **preliminar e hipotético**. O julgador precisa valorar antecipadamente as conseqüências jurídicas que podem derivar dos fatos alegados, caso sejam provados. Trata-se de uma “...antecipação do juízo de mérito...” em que se busca estabelecer um “...nexo de causa e de efeito entre os fatos alegados e as conseqüências jurídicas pretendidas pelas partes...”⁵³⁹. A valoração preliminar é hipotética sob um duplo perfil: de um lado, considera-se a eventualidade que a prova tenha um êxito positivo e, que, portanto, esteja em condições de produzir elementos de conhecimento direto sobre o fato principal; por outro lado, se a prova recair sobre um fato secundário, é necessário formular uma segunda hipótese, no sentido de que, se o fato secundário for provado, ele constitua a premissa de uma possível inferência relativa ao fato jurídico principal⁵⁴⁰.

Existindo dúvida acerca da eficácia que a prova requerida poderá ter, o julgador deve considerá-la relevante, sob risco de que o indeferimento da sua produção no processo possa causar a impossibilidade de a parte demonstrar os fatos que servem de suporte para suas pretensões ou defesas⁵⁴¹. O deferimento da realização da prova considerada relevante pelo julgador não significa que seja suficiente para a prova dos fatos alegados. Somente após sua produção e valoração, de acordo com o contexto processual e no cotejo

⁵³⁷ *Ibidem*, p. 264.

⁵³⁸ *Ibidem*, p. 264-265. O fato de que a luz do dia favorece a visão, e a obscuridade, dificulta, é evidente. Fato incontroverso é o fato confessado por uma das partes ou admitido pela parte contrária.

⁵³⁹ *Ibidem*, p. 266.

⁵⁴⁰ **La prova...**, *op. cit.*, p. 339-340.

⁵⁴¹ CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 266.

com as demais provas produzidas, é que o juiz poderá formar seu convencimento e então julgar a causa⁵⁴².

3.2.7. ADMISSIBILIDADE DOS MEIOS DE PROVA

Diferente do critério de relevância, o juízo de admissibilidade refere-se à legalidade e à constitucionalidade das provas, pois, para que a prova seja admitida, deve observar as formas e os procedimentos legais, além de não contrastar com valores ou bens garantidos pela Constituição Federal, ou com normas jurídicas que limitem o ingresso das provas em juízo⁵⁴³.

A admissibilidade das provas, no processo, baseia-se nos “...*critérios jurídicos de escolha dos elementos probatórios que podem ser utilizados no processo, acarretando a possibilidade de restrição de determinados meios de prova.*” É requisito formal, de legalidade: atine aos meios de prova autorizados pelo ordenamento jurídico bem como concerne às regras que determinam proibições e limitações à admissão de certos meios de prova⁵⁴⁴.

É, pois, uma “...*regra de exclusão...*”⁵⁴⁵. TARUFFO afirma que as regras de admissibilidade das provas são, em verdade, regras de inadmissibilidade, pois sua função específica é a de excluir ou de limitar a admissão de provas que poderiam ser admitidas no processo por serem, antes de tudo, relevantes⁵⁴⁶. As regras de admissibilidade, ou melhor, de inadmissibilidade, nem sempre são de exclusão total de um determinado meio de prova: podem admitir a prova em certas circunstâncias e excluir em outras determinadas situações; podem, ainda, restringir ou ampliar os pressupostos de admissibilidade ou introduzir derrogações mais ou menos amplas à regra de exclusão⁵⁴⁷.

O **direito à prova** impõe o “...*critério da ‘máxima virtualidade e eficácia’...*” o que implica a **admissão** de todas as provas que, em tese, sejam idôneas a comprovar os fatos da causa que dependam de prova – ou seja, relevantes –, afastando regras jurídicas que criem obstáculos de modo a impossibilitar ou dificultar excessivamente a utilização dos meios de prova. Referido critério funda-se na “...*pretensão de justiça...*” do

⁵⁴² *Ibidem*, p. 267.

⁵⁴³ *Ibidem*, p. 262.

⁵⁴⁴ *Ibidem*, p. 33-34.

⁵⁴⁵ *Ibidem*, p. 262.

⁵⁴⁶ **La prova...**, *op. cit.*, p. 347-348

princípio do Estado Democrático de Direito⁵⁴⁸. Em outras palavras, a limitação do direito à prova só pode encontrar amparo se coordenada com outros direitos tutelados pelo ordenamento jurídico, que sejam considerados mais relevantes. Deve existir uma “...*justa razão...*”, combinada com o princípio da proporcionalidade, para que sejam opostos obstáculos a esse direito⁵⁴⁹.

O reconhecimento da **verdade** como um **valor** a ser tutelado pelo processo, como **critério de justiça da decisão**, impõe que limitações na admissão dos meios de prova, no processo, sejam justificadas somente na presença do confronto com outros direitos mais relevantes. Isso porque, quanto mais numerosas forem as restrições ao direito à prova, menor é a capacidade do ordenamento jurídico de produzir decisões que possam ser consideradas verdadeiras, ou seja, que produzam “...*graus elevados de confirmação racional do juízo de fato*”⁵⁵⁰.

O **direito constitucional à prova**, conforme já mencionamos, decorre diretamente da combinação dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Assim, qualquer limitação à prova que atinja o núcleo intangível desses direitos, ou seja, a “...*mínima possibilidade de influir no êxito da causa, com uma adequada atividade defensiva...*” deve ser considerado inconstitucional⁵⁵¹.

A partir dessas considerações, podemos passar a analisar o ordenamento jurídico infraconstitucional, no que se refere aos meios de prova admitidos pelo direito positivo.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 332, consagrou a regra da “...*atipicidade dos meios de prova*”, ao autorizar “*todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código...*”⁵⁵². Isso significa que qualquer meio de prova, desde que seja idôneo para provar os fatos alegados, bem como seja moralmente legítimo, pode ser admitido no processo. O ordenamento jurídico brasileiro consagrou a **abertura do sistema probatório**. O Código de Processo Civil não prevê um elenco taxativo de provas, mas apenas exemplificativo. As provas expressamente arroladas pelo legislador são as chamadas **provas típicas**, que seguem ao lado das **provas atípicas**,

⁵⁴⁷ *Ibidem*, p. 348.

⁵⁴⁸ CAMBI, A **prova...**, *op. cit.*, p. 35.

⁵⁴⁹ *Ibidem*, p. 36.

⁵⁵⁰ *Idem*.

⁵⁵¹ *Ibidem*, p. 39.

⁵⁵² NELSON NERY JUNIOR e ROSA MARIA DE ANDRADE NERY, **Código...**, *op. cit.*, p. 605.

aquelas que, embora não numeradas expressamente nas normas processuais, permitem o conhecimento dos fatos jurídicos⁵⁵³.

No que se refere ao processo administrativo, a Lei n. 9784/99, em seu artigo 38, § 2º, consagra a liberdade dos meios de prova, dispondo que “*Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias*”. O Decreto n. 70235/72, que trata do processo administrativo tributário federal, por seu turno, não é explícito quanto à amplitude dos meios de prova, mas autoriza a **juntada de documentos, a realização de diligências e perícias**, conforme os artigos 15, 16, III e IV, e § 4º, 18 e 29⁵⁵⁴. Com efeito, as “*diligências*” a que o Decreto se refere devem ser entendidas em sentido amplo, abrangendo todos os meios de prova idôneos a comprovar os fatos, além dos documentos e da prova pericial. Essa interpretação decorre do **direito constitucional à prova**, que consagra o **princípio da liberdade das provas**. Outrossim, como já mencionamos no primeiro capítulo, pelo fato de a Lei n. 9748/99 veicular normas processuais de caráter principiológico, aplicável a todo e qualquer processo administrativo, ela deve prevalecer sobre norma conflitante disposta pelo Decreto n. 70235/72 que, eventualmente, restrinja a utilização de determinados meios de prova no procedimento e no processo tributário.

As provas típicas, previstas no Código de Processo Civil e no Código Civil são o **depoimento pessoal, a confissão, a prova documental, a prova testemunhal testemunha, a prova pericial e a inspeção judicial**. São exemplos de meios de prova

⁵⁵³ O Código Civil, em seu artigo 212, elenca como meios de prova dos fatos jurídicos a confissão, o documento, a testemunha, a presunção e a perícia. No entanto, também esse rol é meramente exemplificativo, não existindo, em relação a esse entendimento, dissenso na doutrina, segundo nos informa BARBOSA MOREIRA, Anotações..., *op. cit.*, p. 146.

⁵⁵⁴ 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. Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão. Art. 16. A impugnação mencionará: III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

atípicos, a **prova emprestada, a inquirição de testemunhas técnicas, informações de terceiros comunicadas por escrito ao julgador** *etc.* Sobre as espécies de meios de prova típicos e alguns atípicos, refletiremos no próximo capítulo, no qual trataremos das provas no procedimento e no processo administrativo tributário.

CAPÍTULO 4 – A PROVA NO LANÇAMENTO E NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

4.1. A PRODUÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

4.1.1. O PRINCÍPIO INQUISITIVO E O PRINCÍPIO DISPOSITIVO

Afirmamos no primeiro capítulo, item 1.3.3.4, que o princípio inquisitivo é um dos princípios que rege o processo administrativo fiscal no que se refere à produção de provas. Agora, retornamos a esse princípio, para analisá-lo mais detidamente na disciplina da prova no processo administrativo tributário.

Primeiramente, fazemos a ressalva, extraída do pensamento de MICHELLE TARUFFO, de que os modelos processuais não são nunca encontrados em sua forma pura, mas sempre na forma mista⁵⁵⁵. Tal não é diferente no procedimento de lançamento e no processo administrativo tributário contencioso. O processo administrativo tributário é predominantemente informado pelo princípio inquisitivo, mas comporta alguns traços do princípio dispositivo, especialmente no que se refere ao processo administrativo contencioso.

A doutrina tradicional, ao sustentar que no processo administrativo tributário, vige o princípio inquisitivo, faz isso com base no princípio da verdade material, contrapondo-o ao princípio dispositivo, que se contentaria com a verdade formal. Outrossim, freqüentemente, vincula-se o princípio inquisitivo a processos em que a relação jurídica material refere-se a direitos indisponíveis e o princípio dispositivo a direitos disponíveis das partes⁵⁵⁶. Trata-se de diferenciação de pouca utilidade prática, pois, como observa TARUFFO, os modelos puros podem ser úteis apenas no plano teórico ou no plano das discussões ideológicas, mas se destacam da realidade, que conhece apenas modelos mistos, ou versões mais ou menos atenuadas do princípio dispositivo ou do princípio inquisitivo⁵⁵⁷.

A busca da verdade no processo e, pois, a realização das provas, não se relaciona com a natureza disponível ou indisponível dos direitos presentes na relação jurídica

⁵⁵⁵ *La prova...*, op. cit., p. 22.

⁵⁵⁶ Nesse sentido, RIBAS, *Processo...*, op. cit., p. 180-184.

⁵⁵⁷ *La prova...*, op. cit., p. 22..

de direito material, mas sim com a estrutura processual e com a função que se lhes atribui. Explica TARUFFO que versões mais modernas do princípio dispositivo não o relacionam com a disponibilidade substancial do direito controverso, tendo em vista a função pública da atividade jurisdicional. A disponibilidade dos direitos materiais relaciona-se com o princípio da demanda e com regras de alegação e não contestação, ficando no plano da escolha legislativa as modalidades de determinação dos fatos e a disciplina dos poderes instrutórios do juiz. Daí deriva que, da natureza disponível ou indisponível dos direitos controvertidos na causa, não se seguem implicações necessárias em relação à forma em que se configura o princípio dispositivo, no sentido processual, especialmente em relação à configuração da instrução probatória e da decisão sobre os fatos. A estrutura do processo, portanto, não muda necessária e automaticamente em função da natureza disponível ou indisponível dos direitos controvertidos: podem existir poderes inquisitivos do juiz até mesmo quando o processo versar sobre direitos disponíveis, e vice-versa, um processo em que o princípio dispositivo tiver maior influência em se tratando de direitos indisponíveis. A procura da verdade, no processo, relaciona-se, portanto, com a estrutura e com a função do processo, sob outros pontos de vista, mais gerais, que se referem à justiça da decisão e à distribuição das tarefas e dos poderes do juiz, não existindo relação direta entre o princípio inquisitivo e o princípio dispositivo e a disponibilidade ou indisponibilidade dos direitos presentes na relação jurídica de direito material discutida no processo⁵⁵⁸.

Asseveram ARENHART e MARINONI a atual tendência da doutrina de conferir ao juiz uma posição ativa na colheita da prova sob o argumento de que o processo é instrumento público e que deve buscar a verdade sobre os fatos investigados. *“Ao se autorizar que o juiz possa determinar, de ofício, a produção de provas – suprimindo, pois a atividade que competiria primariamente às partes –, novamente pretende-se dar ênfase à busca da verdade substancial, trazida como verdadeiro dogma para o direito processual”*⁵⁵⁹.

Analisando o sistema processual civil brasileiro, FREDDIE DIDIER JR. anota que, atualmente, com o desenvolvimento de uma visão publicista do processo *“...a tendência é de conferir ao Estado-juiz amplos poderes instrutórios. Segue-se a tendência de adoção do ‘inquisitorial system’ observada nos países latino-americanos, conferindo-se maior relevância à iniciativa probatória oficial”*⁵⁶⁰. Desse modo, conclui que *“...a natureza*

⁵⁵⁸ *Ibidem*, p. 23, nota n. 65.

⁵⁵⁹ **Comentários...**, t. 1. *op. cit.*, p. 34.

⁵⁶⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 28.

da relação a ser decidida pelo juiz (relação jurídica material) não influiria nos poderes instrutórios que lhe são conferidos, tendo em vista que estes existem numa outra órbita (relação jurídica processual)”⁵⁶¹.

Segundo ALBERTO XAVIER, a impugnação, no processo administrativo tributário desempenha “*função subjetiva*”, tendo por finalidade proteger direitos subjetivos dos particulares, de acordo com o direito de petição e com os princípios do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, XXXIV, *a*, e LV, da Constituição Federal⁵⁶². A função subjetiva da impugnação, ou seja, seu caráter “garantista”, reativo, “...*explica diversos aspectos do seu regime jurídico, e, em especial as limitações que sofrem os poderes de cognição e decisão do órgão de julgamento em busca da ‘verdade material’, que por sua vez são corolários lógicos do princípio da legalidade da tributação*” (*sic*)⁵⁶³. Se, no procedimento de lançamento, vige, de modo dominante, o princípio inquisitivo e o princípio da verdade material, no que concerne à investigação e à valoração dos fatos, no processo administrativo tributário contencioso, especialmente por se tratar de “*direito subjetivo do particular*”, verificam-se algumas limitações ao princípio inquisitivo⁵⁶⁴.

Tais limitações são de três ordens, a saber: “...*princípio de iniciativa ou ônus de impulsão processual...*”, que revela a disponibilidade de instância, sendo do particular a responsabilidade de tomar a iniciativa do processo dentro do prazo normativo; “...*faculdade de desistência da impugnação...*”, que veda ao órgão de julgamento prosseguir no processo administrativo caso o impugnante dele desista; e “...*limitação dos poderes de cognição do*

⁵⁶¹ *Ibidem*, p. 29.

⁵⁶² XAVIER assevera que o grande problema da teoria da impugnação, no processo administrativo tributário, está em verificar se ela desempenha função objetiva ou subjetiva. Desempenha função objetiva a impugnação cuja finalidade for a “...*defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração fiscal...*”. Por sua vez, a função subjetiva “...*tem por fim a proteção dos direitos subjetivos e interesses legítimos dos particulares que a utilizam*” – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 155. Para o autor, no direito brasileiro, a impugnação desempenha uma função subjetiva. Entendemos, no entanto, que não se pode, por outro lado, negar que a impugnação, por ser instrumento de controle da legalidade dos atos administrativos, também desempenha uma **função objetiva**. De acordo com ENRICO ALLORIO, a finalidade do processo tributário é a realização da justiça tributária, que se fundamenta na exata e efetiva aplicação do direito tributário substancial, através da função jurisdicional e da função administrativa – **Diritto Processuali Tributario**, p. 10-13. Aliás, é justamente por conta da função objetiva da impugnação, ou seja, do controle da legalidade do lançamento, que não podemos concordar com a afirmação de XAVIER, no sentido de que as alegações contidas na impugnação limitam o *thema decidendi*. Portanto, nosso posicionamento é no sentido de que a impugnação ao lançamento possui dupla função: objetiva e subjetiva. Sobre o controle do lançamento tributário, consultar MARY ELBE GOMES QUEIROZ, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 53-125.

⁵⁶³ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 156.

⁵⁶⁴ *Ibidem*, p. 157.

órgão de julgamento aos fatos alegados pelo impugnante...”, ou seja, as alegações contidas na impugnação limitariam o *thema decidendi*, segundo XAVIER⁵⁶⁵.

Em relação a este último limite, ALBERTO XAVIER sustenta o entendimento de que “...em matéria de causa de pedir, a lei optou, pois, claramente pela teoria da substanciação, que requer a sua função individualizadora do objeto do processo...”(sic)⁵⁶⁶. Daí decorreria a “...preclusão dos fundamentos não alegados...”, seja no curso do processo administrativo, seja em novos processos, em que se pretenda atacar o mesmo ato com fundamentos diversos dos alegados⁵⁶⁷.

Pensamos que XAVIER tem razão no mostrar traços do princípio dispositivo no processo administrativo tributário, ao lembrar do ônus do particular de iniciar o processo com a apresentação da impugnação e a sua faculdade de dele desistir a qualquer momento. No entanto, entendemos que a possibilidade de disposição da relação jurídica de direito material por parte do sujeito passivo, no processo administrativo tributário, não é tão ampla a ponto de abarcar a “teoria da substanciação” sustentada por XAVIER.

Primeiramente, a obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, requer previsão legislativa e depende da ocorrência do fato jurídico tributário correspondente à hipótese normativa. O tributo, portanto, deve corresponder a uma parcela da grandeza revelada pelo fato jurídico tributário, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva. A aplicação da norma tributária – assim como de qualquer outra norma – deve corresponder à sua incidência. Não vemos porque limitar o direito da parte impugnante de apresentar novas alegações após a impugnação, se isso for para permitir a correta interpretação da lei e dos fatos, possibilitando ao órgão julgador fazer com que a aplicação da lei tributária corresponda à sua incidência. Não se pode olvidar a função objetiva, ou seja, do controle da legalidade do lançamento, que a impugnação exerce no processo administrativo tributário.

Outrossim, há que se lembrar que o ordenamento jurídico não exige que o sujeito passivo apresente defesa técnica, ou seja, que seja representado por advogado ou consultor especializado na sua impugnação. Muitas vezes é o próprio sujeito passivo que elabora a impugnação, sem qualquer ajuda técnica, o que, com frequência, resulta em uma defesa genérica, incompleta, imprecisa, desacompanhada dos documentos essenciais para a prova dos direitos do sujeito passivo *etc.* Trata-se do “...caráter amigável...” da impugnação, lembrado por MARY ELBE GOMES QUEIROZ. Informa a autora que tal situação ocorre

⁵⁶⁵ *Ibidem*, p. 157-158.

⁵⁶⁶ *Ibidem*, p. 163.

⁵⁶⁷ *Idem*.

freqüentemente, especialmente quando se trata do pequeno e do médio contribuinte, que muitas vezes desconhece os seus direitos. Não é possível, portanto, imputar ao impugnante a delimitação da lide com a petição de impugnação, pois a legislação tributária é vasta e complexa, sendo de difícil conhecimento para o cidadão leigo. Entendimento contrário “...resultaria em quebra de igualdade e até mesmo em uma injustiça fiscal, para se reconhecer os direitos daqueles que pudessem contar com a assessoria de grandes tributaristas”⁵⁶⁸. Desse modo, para que os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório sejam implementados adequadamente, assegurando-se a igualdade material entre as partes do processo, é necessário que a exigência de impugnação específica de todos os fundamentos de fato e de direito do lançamento seja flexibilizada, possibilitando a apresentação de novos fundamentos de defesa e de novas provas posteriormente à apresentação da petição de impugnação e anteriormente à decisão.

Há que ressaltar que a possibilidade de apresentação de novos argumentos de defesa, após a impugnação, refere-se ao ato de lançamento objeto da impugnação. Se, por acaso, o auto de infração objeto da impugnação veicular em seu bojo mais de um ato de lançamento e o sujeito passivo insurgir-se apenas contra um dos atos ou alguns deles, excluindo outro ou outros atos da sua impugnação, incide a preclusão temporal quanto aos atos administrativos não impugnados⁵⁶⁹.

De acordo com essa ordem de idéias, o processo administrativo tributário é regido, predominantemente, pelo **princípio inquisitivo**, mas isso não deriva do fato de que a relação jurídica material que veicula – Direito Tributário Material – refira-se a direitos indisponíveis. O princípio inquisitivo decorre da estrutura processual sobre a qual o processo administrativo tributário se alicerça, tendo em vista o princípio da liberdade probatória, o princípio do livre convencimento motivado, a vedação da utilização de provas obtidas por meios ilícitos, a exclusão das provas tarifadas, o princípio da verdade material *etc.* Aliás, conforme afirmado, em que pesem os princípios da legalidade e da verdade material, bem como a natureza pública da relação jurídica de direito material, o processo administrativo

⁵⁶⁸ **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 60-61.

⁵⁶⁹ Isso não impede que o contribuinte postule, na esfera administrativa, a revisão do ato de lançamento, fora do prazo de impugnação, dentro das hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, tendo em vista o direito de petição e o princípio da legalidade. No entanto, referido pedido não se submeterá às regras processuais da impugnação administrativa. Nesse sentido, QUEIROZ afirma que “A nulidade absoluta ou de pleno direito de um ato maculado por vício deverá ser, sempre, declarada de ofício, a qualquer tempo ou em qualquer instância no âmbito da própria Administração, independentemente de impugnação do sujeito passivo, pois a invalidade do ato é intrínseca e o torna carecedor, ‘ab initio’, de efeitos jurídicos, o que, por decorrência, caracteriza o ato como de ineficácia imediata e geral (‘erga omnes’) e torna impossível qualquer reparação por confirmação ou prescrição.” – *Ibidem*, p. 61.

tributário comporta certo grau de disposição dos direitos – ainda que a possibilidade de disposição seja mínima, ao conferir ao sujeito passivo o ônus de impugnar o lançamento e a faculdade de desistir do processo quando assim o desejar. Vale dizer, apesar da sua natureza pública, a relação jurídica tributária não é absolutamente indisponível, ainda que o seja predominantemente. Por outro lado, justamente pela natureza pública da relação jurídica tributária, não se pode admitir que sejam aplicadas regras processuais relacionadas com a não-contestação ou com a confissão ficta – como, por exemplo, a norma contida no artigo 17, do Decreto n. 70.235/72⁵⁷⁰ –, bem como regras que limitem ao momento da apresentação da impugnação o direito do sujeito passivo de apresentar argumentos e documentos e de requerer diligências e perícias – a teor das prescrições do artigo 16 do referido decreto⁵⁷¹.

Neste sentido, LEONARDO SPERB DE PAOLA afirma que o fisco não se pode aproveitar de algumas técnicas do processo civil, que se relacionam com a disponibilidade da relação jurídica de direito material:

Assim a Administração não se pode satisfazer com a existência meramente formal dos fatos, quer dizer, não se aproveita de determinadas técnicas de verdade formal típicas do processo civil: revelia, falta de impugnação específica de determinados fatos, pena de confesso...⁵⁷².

O princípio inquisitivo, portanto, é tomado no sentido da liberdade de iniciativa probatória, por parte do juiz, para a determinação dos fatos apresentados pela parte como fundamento de sua demanda. Segundo QUEIROZ, o princípio inquisitivo “*Significa que o fato tributário será apurado ‘ex officio’, devendo a autoridade administrativa presidir a determinação do modo e a extensão dessa apuração, não estando adstrita, apenas, às alegações e provas produzidas pelas partes*”⁵⁷³. Isso vale tanto no procedimento investigativo que precede o lançamento tributário quanto no processo administrativo tributário contencioso.

⁵⁷⁰ Art. 17. “Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

⁵⁷¹ Art. 16. “A impugnação mencionará”: IV – “as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”; § 1º. “Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16”. § 4º “A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

⁵⁷² Presunções..., op. cit., p. 204.

⁵⁷³ Do lançamento..., op. cit., p. 112.

A investigação dos fatos, por parte da autoridade administrativa, deve ser cautelosa, prudente, profunda e objetiva. O agente administrativo “...*deve pensar com muita consciência sobre aquilo que nesta atividade apura*”, assevera RUY BARBOSA NOGUEIRA. E arremata: “*Justamente neste preceito e justamente no emprego da palavra tão expressiva ‘investigar’ (Erforschen) se mostra mais uma vez, e aqui de maneira impressionante, a tendência irreprimível do Direito Tributário, pela apuração da verdade material*”⁵⁷⁴.

Lembra QUEIROZ que a autoridade administrativa julgadora, muito embora não detenha o “...*verdadeiro poder jurisdicional*”, deve obediência aos princípios, à lei e à verdade material, sendo-lhe imposto o dever de aplicar os mandamentos legais aos fatos jurídicos tributários “...*no intuito maior de alcançar a justiça fiscal, para reconhecer os direitos dos contribuintes quando estes estiverem claros no processo, mesmo que por ele não sejam pleiteados*” (grifos nossos)⁵⁷⁵.

4.1.2. OS PODERES INSTRUTÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA REALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO E NO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO

O princípio inquisitivo rege o processo administrativo tributário em matéria probatória. Por estar jungida ao princípio da legalidade e ao princípio da verdade material, a autoridade administrativa deve ser zelosa com a instrução probatória, selecionando as provas relevantes e admissíveis pelo ordenamento jurídico para a apuração dos fatos.

A autoridade administrativa deve assumir uma postura ativa na colheita das provas no procedimento de fiscalização tendente à realização do lançamento, bem como no processo administrativo contencioso tributário. O fisco dispõe de ampla liberdade para atuar na seara probatória, conforme critérios de relevância e admissibilidade, em respeito ao princípio da economia processual e de acordo com o ordenamento jurídico.

Os meios de prova no processo administrativo são variados, tendo em vista “... *a multiplicidade, variabilidade e complexidade das situações econômicas que geram fatos jurídicos tributários...*” de impossível previsibilidade por parte do legislador⁵⁷⁶. A autoridade administrativa, na realização do lançamento ou no processo administrativo tributário

⁵⁷⁴ Teoria do lançamento tributário, p. 64.

⁵⁷⁵ Do lançamento..., op. cit., p. 59.

⁵⁷⁶ Ibidem, p. 140.

contencioso, não está vinculada a um determinado meio de prova previamente estabelecido. A escolha dos meios é ato discricionário.

Diante do princípio da liberdade das provas, as provas legais ou provas tarifadas, cujo valor é previamente determinado pelo legislador, não são admitidas. A valoração das provas pela autoridade administrativa é livre, devendo ser realizada de modo unitário, tomando-se em consideração todo o conjunto probatório. Outrossim, o livre convencimento do julgador deve ser racionalmente motivado.

A autoridade administrativa, seja na fiscalização seja no processo contencioso, não fica vinculada ou limitada apenas aos elementos de prova fornecidos pelo sujeito passivo. A busca por provas pode recair até mesmo sobre terceiros que possam ter alguma relação com o fato jurídico tributário⁵⁷⁷. Nem mesmo os registros contábeis idôneos do contribuinte vinculam, de modo absoluto, a autoridade administrativa, que deve avaliar todas as provas conjuntamente para firmar seu convencimento.

Somente diante do conjunto das provas colhidas pela autoridade fiscalizadora é que se irá verificar se o lançamento pode ou não ser realizado. Verificada a ocorrência do fato jurídico tributário, não há mais que se falar em discricionariedade: o ato de lançamento é obrigatório e vinculado, não existindo outra escolha para a autoridade administrativa.

O mesmo se pode dizer quanto ao curso do processo administrativo tributário contencioso, no qual as partes trazem aos autos elementos de prova e o julgador pode determinar outras diligências probatórias. Após o encerramento da fase instrutória do processo administrativo tributário o julgador analisará a suficiência das provas produzidas e poderá julgar o processo se o seu convencimento já estiver formado. Outrossim, caso não esteja convencido e entenda que outras provas podem ser produzidas, visando afastar suas dúvidas, deve determinar a produção das “...*diligências que entender necessárias...*”, nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72.

A produção de provas, no processo administrativo tributário, bem como os limites dos poderes instrutórios da autoridade julgadora, estão previstos no Decreto n. 70.235/72, bem como na Lei n. 9.784/99. Os artigos 18 e 29 desse decreto conferem amplos poderes instrutórios à autoridade julgadora, que se deve pautar pelo princípio do livre convencimento motivado. Isso significa que o sistema jurídico processual tributário permite ao órgão julgador propor, de ofício, as diligências probatórias que entender necessárias para o

⁵⁷⁷ *Idem.*

seu convencimento, independentemente do pedido das partes, bem como pode apreciar livremente as provas, formando sua convicção, que deverá ser racionalmente motivada.

Nesse sentido, LEANDRO PAULSEN, RENÉ ÁVILA e INGRID SLIWKA informam que a autoridade julgadora, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligências que considere necessárias à complementação da prova ou ao esclarecimento de dúvida relativa aos fatos trazidos ao processo. O contribuinte deverá ser notificado acerca da determinação da realização da diligência, e intimado, se for o caso, para apresentar quesitos e indicar assistente técnico, se a diligência se referir à prova pericial. De todo modo, o contribuinte deverá ser novamente intimado para que se possa manifestar sobre a nova diligência realizada, exercendo assim o seu direito de defesa. A ausência de ciência ao interessado da realização de diligência, ou de seu resultado, poderá acarretar a nulidade do feito a partir de então⁵⁷⁸.

O particular é titular do direito de participar da atividade probatória. Assevera EGON BOCKMANN MOREIRA que o pedido de provas formulado pelo cidadão deve receber tratamento isonômico aos demais pedidos que eventualmente constem dos autos. O particular deve ser intimado anteriormente à produção das provas, podendo nela interagir ou sobre ela se manifestar. *“Não há prova sigilosa, parcial ou excludente. Caso adotadas tais condutas limitadoras a ‘prova’ porventura produzida será absolutamente nula”*⁵⁷⁹. Afirmo o jurista paranaense que a *“...prova válida é aquela da qual participam todos os sujeitos da relação processual”*. Desse modo, nenhuma das partes pode produzir as provas no processo, validamente e perfeitamente, de modo unilateral⁵⁸⁰. Ressalva MOREIRA, com inteira razão, que a validade da prova produzida não está relacionada à disposição do interessado de participar da atividade probatória. *“O que se preceitua é a possibilidade de tomar parte ativa na produção de provas, através da regular intimação e da disponibilidade dos instrumentos adequados a tanto”*. Porém, se a parte permanece inerte, não pode alegar vícios formais na produção da prova ou cerceamento de defesa⁵⁸¹.

O livre convencimento do órgão julgador deve ser motivado. Isso significa que as decisões devem ser racionais e controláveis, sendo possível conhecer os motivos que levaram o julgador a tomar tal ou qual decisão e conhecer o valor atribuído a cada uma das provas produzidas no processo. Nesse sistema, *“...o julgador é livre para decidir segundo*

⁵⁷⁸ **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da jurisprudência**, p. 82-83.

⁵⁷⁹ **Processo administrativo...**, *op. cit.*, p. 342.

⁵⁸⁰ *Idem.*

⁵⁸¹ *Idem.*

seu convencimento, mas não tem liberdade absoluta, devendo ater-se ao conjunto probatório posto nos autos (sic)”, ensina FABIANA TOMÉ⁵⁸². Daí decorre que o julgador não pode decidir exclusivamente com base no seu conhecimento pessoal e deve motivar a decisão. A ciência privada do julgador, ou seja, o “...conjunto de conhecimentos que chegaram ao seu intelecto pelos mais diversos meios e que não constam dos autos processuais...” não pode fundamentar a decisão. Ela deve sempre estar amparada nas provas constantes dos autos. O julgador deve-se vincular aos fatos alegados e provados, decidindo com base nas provas apresentadas no processo. Elas devem ser valoradas de acordo com a sua livre convicção. O livre convencimento deve ser motivado pois o arbítrio não é admitido, “...exigindo-se razoabilidade entre as provas constantes dos autos e a decisão do julgador”⁵⁸³. Se as provas forem consideradas insuficientes para formar a certeza – subjetiva – no espírito do julgador, devem ser determinadas as diligências probatórias complementares que ele entender necessárias, tudo de acordo com o princípio inquisitivo.

FABIANA TOMÉ arrola os princípios que orientam a apreciação probatória dentro do sistema orientado pelo princípio da persuasão racional ou livre convencimento motivado. Parte da premissa, à qual já nos manifestamos favoráveis, da inexistência de critérios prefixados de hierarquia das provas, ou seja, da inexistência de provas tarifadas. São os seguintes: i) “*princípio da unidade probatória*”: o conjunto probatório deve ser considerado como um todo, interpretando-se os elementos de prova inter-relacionadamente, a fim de identificar as provas contraditórias entre si e as que se confirmam mutuamente; ii) “*princípio da aquisição da prova*”: uma vez produzidas e integradas ao processo, as provas devem ser consideradas, independentemente da parte que as apresentou; iii) “*princípio da necessidade da prova*”: os fatos devem ser demonstrados pelas provas produzidas no processo e não pelo conhecimento privado do julgador; iv) “*princípio da aplicação das regras científicas na prova*”: é vedado ao julgador desconsiderar questões demonstradas cientificamente sem justificativa plausível; v) “*princípio da experiência em matéria probatória*”: ao valorar as provas, o juiz deve-se utilizar de máximas da experiência, ou seja, das situações por ele vividas, de seu conhecimento acerca do modo normal e natural com que as coisas costumam ocorrer; e vi) “*princípio do ‘favor probationis’*”: refere-se à admissibilidade de provas suplementares, quando o conjunto probatório existente não for suficiente para formar o convencimento no espírito do julgador acerca do fato controvertido, e, no caso de impossibilidade de eliminação da dúvida, trata-se de regra de julgamento no

⁵⁸² A prova..., op. cit., p. 246.

⁵⁸³ Ibidem, p. 247.

sentido de que determinadas provas devam ser interpretadas favoravelmente a uma das partes – ônus da prova⁵⁸⁴.

4.1.3. O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

4.1.3.1. A verdade material

Expusemos, no terceiro capítulo, que a verdade é um valor que deve ser perseguido no processo. Por um lado, aderimos à idéia de que a verdade absoluta jamais é atingida na sua plenitude através do conhecimento humano, porque este é limitado por diversos fatores. Por outro, afirmamos que a busca pela verdade é um vetor que deve guiar a atividade processual, de modo que a determinação dos fatos que fundamentam a decisão tenda a se aproximar o máximo possível da verdade. Finalmente, sustentamos que a verdade no processo é sempre relativa, e nem por isso deixa de ser considerada verdade.

Após fixadas, e lembradas, as premissas acerca da verdade, no processo, podemos tratar, novamente, do princípio da verdade material, porém, mais bem aparelhados a fundamentar nosso ponto de vista.

O princípio da verdade material é considerado, pela grande maioria dos doutrinadores e até mesmo pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como um dos princípios fundamentais do processo administrativo tributário⁵⁸⁵.

⁵⁸⁴ *Ibidem*, p. 248-250.

⁵⁸⁵ “BUSCA DA VERDADE MATERIAL - No processo administrativo, predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. (...) Recurso provido” – Acórdão n. 102-47972, 1º Conselho de Contribuintes - Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, julgado em 18/10/2006. Disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 10.07.2008.

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO – PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. “No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento”. (Ac. 103-18789 – 3ª. Câmara - 1º. CC.)” Acórdão n. 03-04.371, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Paulo Roberto Cucco Antunes, julgado em 16/05/2005., extraído de www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 10.07.2008.

Uma das idéias principais que balizam esse entendimento é a indisponibilidade da relação jurídica tributária. Contudo, a relação jurídica tributária não é absolutamente indisponível, pois o contribuinte pode optar por não impugnar o lançamento ou, ainda, desistir da impugnação a qualquer tempo. Outrossim, tendo em conta a visão do processo como um instrumento público, destinado a promover a pacificação social e a promoção da justiça, a busca pela verdade material tem sido prestigiada até mesmo nos processos em que se discutem direitos disponíveis. Assim sendo, entendemos que o critério disponibilidade-indisponibilidade da relação jurídica de direito material não é o melhor para qualificar o processo, em função da verdade material. Isso porque, mesmo nos processos em que se busca a verdade material, admite-se um certo grau de disposição dos direitos em questão, e, por outro lado, a verdade material tem sido prestigiada também em processos que tratam de direitos disponíveis.

Outrossim, também a dicotomia **verdade material-verdade formal** não é de grande valor teórico, pois, como já vimos, a verdade é sempre relativa. A busca pela verdade absoluta é apenas o vetor que deve guiar o processo, com vistas a uma decisão embasada em uma determinação verdadeira dos fatos, que é uma das condições necessárias para uma decisão justa. O que varia – e nesse ponto reside a diferença entre “verdade formal” e “verdade material” – são as regras sobre prova e as regras de julgamento, relacionadas ao ônus da prova. Existem processos cuja estrutura prevê mais limites relacionados à atividade probatória das partes e do julgador, abrindo-se mão de uma busca mais aprofundada da verdade dos fatos, em prol de maior celeridade ou segurança jurídica. Por outro lado, há processos estruturados sobre regras que permitem maior busca da verdade dos fatos, atribuindo vastos poderes instrutórios à autoridade julgadora, com menos regras de preclusão processual, com maior flexibilização do direito de as partes produzirem provas e formularem alegações que entenderem pertinentes antes da tomada da decisão. Varia, portanto, o prestígio aos instrumentos de busca da verdade, no processo, de acordo com os valores que se asseguram através do processo.

De fato, a natureza pública das relações jurídicas tributárias e os princípios que regem a atividade tributária determinam que a busca da verdade dos fatos seja cautelosa, precisa e exaustiva. Não se admite que o tributo nasça da vontade das partes. A obrigação tributária decorre da lei e nasce com o fato jurídico tributário. Por isso, as autoridades fiscais que promovem o lançamento e o julgamento da impugnação não se podem contentar com a “verdade formal”, ou seja, com aquela que decorre tão somente da alegação das partes e que pode, por interesse delas, não corresponder à realidade fática. No Direito Tributário, é

imprescindível que a aplicação da norma corresponda à sua incidência, sob pena de invalidade do lançamento tributário.

No processo administrativo tributário, é necessária a busca por uma verdade que efetivamente aponte para a “verdade material”, ou seja, por uma verdade que, semanticamente, signifique a correspondência com a realidade. Assim, a verdade deve ser perseguida através de critérios de coerência e aceitabilidade justificada, que permitam que se aceite a determinação dos fatos no processo como verdadeira.

Em um processo em que se pretenda alcançar uma decisão justa e adequada à “verdade material”, ou seja, uma decisão que se fundamente em uma determinação de fatos o mais próxima possível da realidade, o meio adequado de se atingir essa finalidade é a atividade probatória. Quanto maior for a liberdade das partes e do julgador no desenvolvimento dessa atividade, maiores são as chances de atingir a verdade dos fatos, que, apesar de relativa, ainda assim pode ser considerada uma verdade. Por isso, nos processos em que se prega a incidência do princípio da verdade material, como é o caso do processo administrativo tributário, requer-se que a atividade probatória seja a mais ampla possível, tendo como limites os direitos e garantias fundamentais das partes, com a vedação de provas obtidas por meios ilícitos.

De acordo com MARY ELBE QUEIROZ, o princípio da verdade material relaciona-se com a liberdade na colheita das provas necessárias à demonstração da ocorrência ou inoccorrência do fato jurídico tributário, pela autoridade lançadora e pela autoridade julgadora⁵⁸⁶:

A síntese da verdade material manifesta-se em que não deve a Administração se satisfazer, dentro do processo tributário, apenas com as provas e versões fornecidas pelas partes, tendo o dever de trazer para o processo todo e qualquer elemento, dados, documentos ou informações, desde que obtidos por meios lícitos (consoante o artigo 5º, LVI, da Constituição), a fim de obter a verdade real da ocorrência, ou não, da obrigação tributária, seja pró ou contra o Fisco, seja pró ou contra o contribuinte.⁵⁸⁷

Em sentido semelhante, LEONARDO SPERB DE PAOLA afirma que o princípio da verdade material não significa atingir “...um estado de certeza absoluta a respeito da configuração do fato jurídico tributário”. No entanto, “...implica um certo esgotamento de possibilidades, ou seja, um esforço efetivo para a caracterização da riqueza tributável”⁵⁸⁸.

⁵⁸⁶ **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 107.

⁵⁸⁷ *Ibidem*, p. 111-112.

⁵⁸⁸ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 206.

A atividade probatória no processo administrativo tributário deve produzir um estado de certeza subjetiva no espírito do aplicador da lei. A autoridade administrativa, seja no procedimento de fiscalização tendente ao lançamento, seja no julgamento do processo administrativo, deve analisar as provas produzidas pelas partes e determinar as diligências probatórias complementares, de modo a sanar todas as suas dúvidas existentes. A atividade probatória não deve ser necessariamente encerrada de imediato, após a apresentação das provas pelas partes, se o julgador não se convencer, racionalmente, acerca da existência ou inexistência do fato jurídico tributário. Ele deve, ao contrário, determinar a produção de todas as provas que reputar necessárias e pertinentes para formar seu convencimento e demonstrar a existência ou inexistência do fato jurídico tributário.

O esgotamento das providências probatórias não implica, de modo necessário, que todas as dúvidas acerca dos fatos serão eliminadas. No caso da persistência de dúvidas e da impossibilidade de produção de novas provas, entram em cena as regras de julgamento relacionadas ao ônus da prova, as quais permitem ao julgador atribuir consequências desfavoráveis à parte que não se conseguiu desincumbir de provar as suas alegações.

4.1.3.2. Implicações práticas da verdade material no processo administrativo tributário

Estabelecido o sentido do princípio da verdade material, trataremos brevemente de algumas implicações práticas que ele traz ao processo administrativo tributário.

A primeira dessas implicações consiste na análise acerca da possibilidade do agravamento do lançamento, decorrente de diligência ou perícia, antes do julgamento do processo em primeira instância.

Ao realizar uma diligência probatória ou um exame pericial, determinados pela autoridade julgadora, nos termos do artigo 18 do Decreto n. 70.235/72, é possível que o auditor fiscal verifique “...*incorreções, inexatidões ou omissões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência...*”⁵⁸⁹. Nesse caso, em atenção aos princípios da verdade material, da legalidade, inquisitivo e da

⁵⁸⁹ QUEIROZ, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 148.

oficialidade, deve proceder a novo lançamento nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, desde que dentro do prazo decadencial para a sua realização.

Segundo MARY ELBE QUEIROZ, o novo lançamento, ou o lançamento complementar, “...poderá decorrer de **agravamento da exigência inicial** objeto do primeiro lançamento, **inovação de matéria** (apuração de novo fato jurídico tributário e/ou nova infração) ou **inovação ou alteração de fundamentação legal** (nova capitulação legal)(sic)”⁵⁹⁰ (grifos nossos).

Sustenta, a referida autora, que inexiste qualquer obstáculo para que a autoridade lançadora proceda a novo lançamento, nem qualquer conflito com os princípios da legalidade, direito de petição ou segurança jurídica, pois é a própria legalidade que impõe o dever de a autoridade proceder ao lançamento complementar, se verificada a ocorrência de fato jurídico tributário. À autoridade administrativa “...não compete discutir ou escolher entre lançar ou não lançar...”, pois a prática do lançamento é um “...dever inescusável”⁵⁹¹.

Nesse caso, havendo lançamento complementar, seja por novos fatos e novas provas, seja por nova quantificação do tributo, de acordo com o artigo 18, § 3º do Decreto n. 70.235/72, deve ser lavrado auto de infração ou notificação de lançamento complementar, comunicando-se o sujeito passivo e abrindo prazo para nova impugnação no que se refere à matéria modificada⁵⁹². Nesse sentido, ALBERTO XAVIER afirma que,

Se a ‘fundamentação’ é elemento essencial do lançamento, constituindo com a sua parte dispositiva – a exigência – um todo incindível, a alteração da mesma faz perder a identidade do ato jurídico, que passa a ser um ‘novo lançamento’, insuscetível de cognição no mesmo processo, sob pena do vício de ‘extrapetição’.⁵⁹³

Já no que pertine ao agravamento da exigência inicial por conta do julgamento em primeira instância, outras reflexões merecem espaço. Primeiramente, se o processo administrativo tributário é um instrumento de controle da legalidade, estando jungido ao princípio da verdade material, reconhecemos, com QUEIROZ, que é admissível a *reformatio in pejus*, “...quando da apreciação de novos fatos ou provas ainda não examinadas...”, que têm por consequência uma decisão desfavorável ao particular em

⁵⁹⁰ *Idem.*

⁵⁹¹ *Ibidem*, p. 149.

⁵⁹² Art. 18, § 3º. “Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada”.

⁵⁹³ **Princípios...**, op. cit., p. 167.

primeira instância⁵⁹⁴. Em verdade, a possibilidade do agravamento inicial é uma exceção, que deve ser analisada com cuidado, para que não sejam feridos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

QUEIROZ assevera que a autoridade julgadora, em regra, não possui competência para realizar o agravamento da exigência, não podendo inovar o lançamento inicial. A exceção que permite o agravamento da exigência inicial encontra-se na possibilidade de a autoridade julgadora poder simplesmente readequar o valor da exação “...no intuito de se eliminar erros constantes no crédito inicialmente lançado, quer referentemente a erros de cálculos ou à aplicação incorreta da alíquota...”. Exige-se, porém, que a decisão se fundamente nos mesmos fatos, objeto, elementos, provas e enquadramento legal do lançamento impugnado. Caso contrário, o ato de julgamento configurar-se-á como novo lançamento, para o que a autoridade julgadora não possui competência. Isso significa que a autoridade julgadora não pode desconstituir a relação jurídica inicial, realizando novo lançamento, nem alterar o lançamento, com fundamento em mudança de critério jurídico, decorrente de nova orientação do Fisco sobre interpretação de elementos fáticos ou legais, para fins de lançamento. A autoridade julgadora também não pode modificar a base legal ou a matéria fática constante do lançamento impugnado⁵⁹⁵.

Conclui a jurista:

...a autoridade julgadora ‘a quo’ detém a competência para proceder, na decisão de primeira instância, ao agravamento do lançamento originalmente efetuado contra o sujeito passivo, para exclusivamente aumentar ou acrescer o valor inicial que foi exigido do contribuinte, desde que seja mantida, integralmente, o ato original em toda sua substância legal e fática (*sic*)⁵⁹⁶.

O agravamento do valor do tributo tem efeito meramente declaratório e não se constitui como um lançamento, tendo em vista a falta de competência da autoridade julgadora para lançar. Assim, o processo administrativo deverá retornar à autoridade lançadora, para que cumpra a decisão, formalizando o lançamento da parte agravada. Com o novo lançamento, deverá ser expedida nova notificação de lançamento ou auto de infração, comunicando-se o lançamento complementar ao sujeito passivo, abrindo-se-lhe prazo para nova impugnação, que deverá seguir os trâmites normais do processo administrativo tributário⁵⁹⁷.

⁵⁹⁴ **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 111.

⁵⁹⁵ *Ibidem*, p. 162-163.

⁵⁹⁶ *Ibidem*, p. 164.

⁵⁹⁷ *Idem*.

ALBERTO XAVIER sustenta posicionamento mais rigoroso, no sentido de não ser admissível qualquer possibilidade de agravamento do lançamento inicial, ainda que a autoridade julgadora comunique a decisão à autoridade lançadora, uma vez exercido pelo sujeito passivo o direito de impugnação:

A proibição da *reformatio in pejus* atinge os próprios órgãos de lançamento, que não poderão, por sua iniciativa ou por determinação da autoridade “ad quem”, praticar um novo ato de lançamento mais gravoso do que aquele que foi objeto de um processo já instaurado, por iniciativa do particular, no exercício do seu direito de impugnar.⁵⁹⁸

No entanto, XAVIER admite ser possível a *reformatio in pejus* por iniciativa da própria Administração, por via de revisão de lançamento de ofício, muito embora afirme que não o é se a revisão resultar de impugnação administrativa, de iniciativa do contribuinte.

Com o devido respeito, parece-nos que a conclusão do autor acaba por contradizer tudo o que foi por ele afirmado acerca da *reformatio in pejus*. Ora, se o órgão julgador, verificando a incorreção do tributo calculado através do lançamento, informa o órgão lançador acerca da divergência dos valores apurados, ou, até mesmo, da modificação fática ou legal do lançamento, não vemos como proibir o fisco de proceder a novo lançamento, desde que esse novo ato observe todas as formalidades e garantias previstas pelo ordenamento jurídico, atendendo aos princípios da legalidade, inquisitorialidade, verdade material, oficialidade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa, dentre outros. Na verdade, não se tem como apurar se a revisão do lançamento decorreu da provocação do contribuinte, pela impugnação ou se decorreu de iniciativa de ofício da autoridade lançadora, e, por isso, não se pode proibir a revisão do lançamento. Com efeito, dispondo o fisco de indícios relevantes para que reabra o procedimento de fiscalização, e tendo acesso a provas idôneas acerca da realização de determinado fato jurídico tributário, é-lhe imposto o dever de lançar, independentemente da sua vontade, sob pena de responder sobre sua omissão.

Porém, em qualquer caso, existindo a necessidade de novo lançamento realizado por autoridade competente – que não é a autoridade julgadora, como já afirmamos – é de se questionar se a decisão do processo administrativo consiste em *reformatio in pejus* efetivamente. Isso porque a decisão não tem a competência para modificar o lançamento: quando muito, ela é comunicada ao órgão competente para lançar, para que promova novo

⁵⁹⁸ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 175.

lançamento, que deve ser realizado dentro das mesmas formalidades do primeiro, sendo aberta novamente a possibilidade de impugnação. Ou seja, não há, tecnicamente, um agravamento do lançamento pela autoridade julgadora, mas apenas uma comunicação à autoridade lançadora para que realize novo ato, ou melhor, para que reveja o lançamento, proferindo novo ato, nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Finalmente, quanto à possibilidade de *reformatio in pejus* em grau recursal, EGON BOCKMANN MOREIRA sustenta, com base na Lei n. 9.784/99, que não é possível que através de um recurso administrativo “...se acrescente novo gravame à decisão recorrida, causando ao recorrente um prejuízo até então inédito no processo”. A peça recursal estabelece limites à cognição do órgão julgador, que não pode ampliar, de ofício, a matéria a ser conhecida no recurso⁵⁹⁹. Com razão o professor paranaense. Caso ocorra a ampliação da matéria objeto do recurso estar-se-á ferindo o princípio do duplo grau de “jurisdição” administrativa, pois a parte inédita da decisão em grau de recurso não terá sido apreciada pela primeira instância.

O artigo 64 da Lei n. 9.784/99 prevê a necessidade de cientificação do particular, para que formule alegações, antes da decisão, se o órgão recursal vislumbrar que da confirmação, modificação, anulação ou revogação da decisão recorrida “...puder decorrer gravame à situação do recorrente...”. Desse modo, a norma impede o agravamento da decisão sem dar, previamente, ciência e oportunidade para defesa da parte.

Ou seja: nenhum gravame inédito aos autos poderá ocorrer sem o conhecimento prévio e o exercício da ampla defesa e contraditório por parte do recorrente. Inclusive, poderão ser realizadas diligências probatórias, e o órgão julgador deverá levar em conta a manifestação do recorrente na motivação da decisão.⁶⁰⁰

Outra questão que se debate na doutrina é o confronto entre a verdade material e a utilização de presunções e indícios, no processo administrativo tributário para fins de determinação do fato jurídico tributário.

Segundo LEONARDO SPERB DE PAOLA, a prova indiciária é subsidiária da prova direta. Significa que esta é sempre preferível àquela. A utilização de indícios para comprovar o fato jurídico tributário não ofende, necessariamente, a verdade material. Esse princípio força a autoridade administrativa a não se ater apenas aos indícios, pelo menos antes da conclusão da atividade probatória. “O recurso à prova indiciária só é legítimo quando houver uma razoável (no sentido de proporcional aos objetivos visados), mas não exauriente,

⁵⁹⁹ Processo..., op. cit., p. 358-359.

pesquisa das provas diretas”. O lançamento realizado com base em indícios deve ser invalidado, se restar comprovado que “...o Fisco desprezou, sem qualquer motivação ou com motivação insuficiente, provas diretas que estavam ao seu alcance”⁶⁰¹. Deve se ressaltar que a utilização de presunções e indícios, no processo administrativo tributário, não significa dispensa de prova. O que muda é o objeto da prova. No caso das provas diretas, o objeto da prova e o fato probando são convergentes, enquanto que, nas provas indiretas, que dependem da operação mental da presunção, o objeto da prova e o fato probando são diferentes, exigindo uma inferência que permita concluir que, pela prova de um fato qualquer, ocorreu o fato jurídico. Essa inferência mental pode ocorrer no plano pré-legislativo, quando o legislador estabelece uma presunção legal, a qual determina que provado um fato X, deve se concluir pela existência do fato Y, ou ainda, pode ocorrer na mente do aplicador do direito, ao analisar as provas diretas e as indiretas constantes do processo, através de uma presunção simples.

SPERB DE PAOLA ainda resalta que a colaboração ou a falta de colaboração do contribuinte, no processo administrativo tributário, não enfraquece a vinculação da autoridade administrativa com a verdade material, não possibilitando, somente por essa razão, o uso da prova indiciária. “*Independentemente da vontade do contribuinte, o Fisco continua obrigado a demonstrar, da forma mais aproximada possível, a ocorrência do fato jurídico tributário e, especialmente, de sua dimensão econômica*”. A postura do contribuinte, ao descumprir deveres instrumentais e não colaborar com a atividade investigativa, impedindo o acesso à prova direta, pode autorizar ao uso de indícios na tributação, até mesmo como uma forma de combate à fraude e à sonegação. Porém, o combate à evasão tributária não pode passar por cima da capacidade contributiva. “*As presunções não são instrumentos de penalização, para o que a Administração fiscal conta com as multas, dentre outros mecanismos sancionatórios (sic)*”⁶⁰². O comportamento desidioso do contribuinte é um elemento de convicção, que se deve somar a todos os demais, sempre em prestígio à verdade material.

⁶⁰⁰ *Ibidem*, p. 359.

⁶⁰¹ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 206-207.

⁶⁰² *Ibidem*, p. 205.

4.1.4. O MOMENTO ADEQUADO DE PRODUÇÃO DAS PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO

Estabelece o inciso IV, do artigo 16, do Decreto n. 70.235/72, que, na impugnação, devem estar mencionadas as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam realizadas, apresentando os motivos justificadores do seu pedido, com a formulação de quesitos, e, no caso de perícia, a apresentação de nome, endereço e qualificação do assistente técnico. Ressalva, o § 1º, que o pedido de perícia, formulado em desatendimento aos requisitos do inciso IV, será considerado não formulado. Outrossim, o § 4º determina que o impugnante apresente a prova documental com a impugnação, sob pena de preclusão, a menos que, através de petição fundamentada: comprove a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O Decreto n. 70.235/72 estabelece, como regra geral, que a formulação de pedido de realização de prova pericial ou de outras diligências, bem como a apresentação da prova documental, devem ser realizados no momento da apresentação da petição de impugnação, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento posterior.

Outrossim, o artigo 17 do mesmo diploma normativo determina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada não-impugnada. A legislação processual administrativa tributária prevê a figura da confissão ficta, em relação à matéria contida no lançamento tributário que não haja sido especificamente contrariada pelo contribuinte⁶⁰³.

Em sentido contrário às disposições do Decreto n. 70.235/72, o artigo 38 da Lei n. 9.784/99 estabelece que “*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*”.

Já tratamos, no primeiro capítulo deste trabalho, do regime jurídico do processo administrativo tributário e do confronto entre o Decreto n. 70.235/72 e a Lei n. 9.784/99, tendo em vista ser esta diploma normativo posterior àquele, porém, de aplicação geral, enquanto o primeiro veicula normas de natureza especial. Aderimos ao entendimento de que o Decreto n. 70.235/72 deve prevalecer sobre a Lei n. 9.784/99 quando veicular normas

⁶⁰³ BOTTALLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 100.

de natureza procedimental, desde que não contrarie princípios constitucionais e legais do processo administrativo.

Na doutrina, os posicionamentos dividem-se entre os que entendem que o Decreto n. 70.235/72 garante o respeito aos princípios e garantias fundamentais, muito embora o faça de modo menos amplo, em atendimento ao princípio da celeridade e economia processual, e aqueles posicionamentos que sustentam que Decreto n. 70.235/72 fere os princípios da ampla defesa, da legalidade e da verdade material.

Representando o primeiro grupo, que é minoritário, JAMES MARINS sustenta a plena validade das normas contidas nos artigos 16 e 17 do Decreto n. 70.235/72, no que se refere à limitação do momento de juntada de documentos e pedido de perícias e diligências, invocando “...razões de celeridade e economia...”, que, caso não sejam observadas acarretam a preclusão. Observa o jurista paranaense que as regras concernentes à prova previstas no Decreto n. 70.235/72 tornam bastante rígido o mecanismo probatório, pois promove a fusão parcial entre as etapas instauradora e probatória do processo tributário, encurtando o *iter* processual, visando torná-lo mais célere, “...mesmo que às custas do administrado”. Embora reconheça que alguns comandos dos artigos 16 e 17 possam representar “...certo grau de desprestígio ao princípio do informalismo...”, afirma que não ofenderiam o princípio da ampla defesa porque, ainda que a impugnação se torne mais técnica, “...oportunizam a articulação de toda a matéria de defesa e a produção das provas documentais e periciais (sic)”⁶⁰⁴.

Nesse mesmo sentido, FABIANA DEL PADRE TOMÉ justifica seu posicionamento, asseverando que, no processo, busca-se a verdade lógica, formada dentro do sistema do direito. Sustenta que os conceitos de justiça, segurança jurídica e verdade não passam de construções verificadas dentro do próprio ordenamento, acompanhadas pelas limitações inerentes à enunciação lingüística. Se não houvessem limites, a busca por tais ideais não teria fim, e, por esse motivo, o direito coloca “...um ponto final no procedimento de busca da verdade, limitando-o mediante a imposição de prazos e condições à revisão das decisões proferidas”⁶⁰⁵. O direito à prova, segundo a autora, não é irrestrito ou infinito. “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)”⁶⁰⁶.

⁶⁰⁴ **Direito Processual...** *op. cit.*, p. 275-276.

⁶⁰⁵ **A prova...**, *op. cit.*, p. 195.

⁶⁰⁶ *Ibidem*, p. 196.

O entendimento majoritário da doutrina, contudo, é em sentido contrário, tendendo a rejeitar a constitucionalidade dos dispositivos do Decreto n. 70.235/72 que limitam o direito à produção de provas no processo administrativo tributário.

Logo após a edição da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que alterou diversos artigos do Decreto n. 70.235/72, acrescentando ao artigo 16 o § 4º, e determinando a nova redação do artigo 17, LUÍS EDUARDO SCHOUERI e GUSTAVO EMÍLIO CONTRUCCI A. DE SOUZA publicaram artigo intitulado “*Verdade Material no ‘Processo’ Administrativo Tributário*”, apresentando sua visão acerca do princípio da verdade material, bem como criticando, fundamentadamente, as referidas alterações legais. Asseveram, os autores, que, ao lado da verdade material, o princípio da igualdade autorizaria a conclusão acerca da inconstitucionalidade da instituição da preclusão no processo administrativo tributário⁶⁰⁷. Isso porque, sustentaram os autores, “...o legislador de 1997 emprestou ao ‘processo’ administrativo um princípio do processo judicial – a verdade formal – sem se fazer acompanhar das demais garantias inerentes ao último”⁶⁰⁸. As garantias do processo judicial que deveriam ter sido transpostas para o processo administrativo, como condição para se aceitar a preclusão, são, exemplificativamente, que o processo seja examinado por julgadores com formação jurídica, afastado o exame por leigos em direito; que as partes se façam representar por advogado; independência e equidistância do julgador, dentre outros⁶⁰⁹.

Ora, se já ficou mostrado que a preclusão, no estatuto processual, se faz acompanhar de garantias tais que assegurem às partes um tratamento equidistante, necessária a conclusão pela inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da igualdade, base do *substantive due process of law*, da norma introduzida pela Lei nº 9.532/97 que transporta para o ‘processo’ administrativo a preclusão, sem as demais garantias da independência do processo (*sic*).⁶¹⁰

Ainda asseveram os citados autores que por nascer a obrigação tributária da lei, compete à autoridade administrativa “...ater-se única e exclusivamente ao disposto na lei: com ou sem o auxílio do contribuinte, deve proceder à verificação da ocorrência do fato gerador e declarar sua ocorrência através do lançamento”. Não se pode admitir, ressaltam, à falta de impugnação do contribuinte ou à juntada de documentos a qualquer momento do processo “... o efeito de dar certeza a uma dúvida..., sob pena de se estar ‘criando’ tributo

⁶⁰⁷ Verdade Material no “Processo” Administrativo Tributário, in Valdir de Oliveira Rocha, **Processo administrativo fiscal**, v. 3. p. 155.

⁶⁰⁸ *Ibidem*, p. 156.

⁶⁰⁹ *Ibidem* p. 156-157.

⁶¹⁰ *Ibidem*, p. 159.

sem lei ou de se estar transacionando sem pretensão, enfim, de se estar ofendendo a verdade material em benefício inadmissível da verdade formal e da ‘vontade arrecadadora’”⁶¹¹.

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO – desde antes da edição da Lei n. 9.784/99 e mesmo após o advento desse diploma legal⁶¹² –, tem manifestado firme convicção de que a restrição contida no Decreto n. 70.235/72 “...*não se compraz com a vocação do processo administrativo, orientado para a busca da verdade material*”. Ressalta o autor que até mesmo o processo judicial se movimenta, atualmente, no sentido da busca da verdade material, sendo injustificado o distanciamento dela no processo administrativo, “...*em culto a formalismo cujo banimento, por todos os argumentos, se impõe, pela sua clara e manifesta incompatibilidade com exigências próprias do devido processo legal que são as consubstanciadas no amplo direito de ‘oferecer e produzir provas’*”⁶¹³.

Acerca das disposições do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, BOTTALLO assevera que, no campo do Direito Tributário, a confissão já não é muito significativa como meio de prova⁶¹⁴. É que, sendo a obrigação tributária *ex lege*, a obrigação não nasce nem se torna exigível apenas por causa da confissão do contribuinte. O mesmo se poder dizer em relação aos efeitos da revelia. Isso porque, “... *se a vontade do sujeito passivo é irrelevante para fins de caracterização de sua responsabilidade tributária, pelos mesmos motivos, ela há de sê-lo, também, para a não caracterização dessa mesma responsabilidade*”⁶¹⁵. Ressalta, ainda, que o Código de Processo Civil limita os efeitos da presunção de verdade que passam a ter as matérias não impugnadas, ao fixar que ela não opera nos casos em que a confissão não for admissível. No Direito Tributário, essa restrição é sobremaneira adequada, pois nele prevalece o direito indisponível de que o contribuinte é titular, de ser tributado rigorosamente segundo os ditames da Constituição e da lei⁶¹⁶.

ALBERTO XAVIER adere a uma visão ampla, sustentando que afronta o princípio da ampla defesa e da verdade material qualquer restrição ao exercício do direito à

⁶¹¹ *Ibidem*, p. 152. Os autores, ao afirmarem que se estaria “...*transacionando sem pretensão...*”, sustentam o entendimento de que o processo administrativo tributário não é verdadeiro processo, pois não há “pretensão” ou interesse no tributo, por parte do fisco, mas apenas o dever de promover o lançamento.

⁶¹² Fundamentos do processo administrativo tributário e lei ordinária, in Paulo de Barros Carvalho, **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**, p. 59-67, de 1998, e **Curso de Processo Administrativo Tributário**, p. 89-105, de 2006.

⁶¹³ Fundamentos..., *op. cit.*, p. 62-63, **Curso...**, *op. cit.*, p. 96-97.

⁶¹⁴ Fundamentos..., *op. cit.*, p. 64, **Curso...**, *op. cit.*, p. 100.

⁶¹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 101.

⁶¹⁶ Fundamentos..., *op. cit.*, p. 65, **Curso...**, *op. cit.*, p. 102.

prova em função da fase do processo, desde que anterior à decisão final tomada na segunda instância⁶¹⁷.

LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS sustenta que a determinação do artigo 16 do Decreto n 70.235/72, de que a prova documental seja apresentada na impugnação, “...*foge do objeto da verdade material, e, por isso, é clara e manifestamente incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo tributário*”⁶¹⁸.

CÉLIO ARMANDO JANCZESKI, focado no princípio da verdade material, afirma que, no processo administrativo, enquanto não seja julgado de forma definitiva, qualquer prova que se fizer necessária ou útil ao julgamento da demanda pode e deve ser considerada pelo julgador, mesmo que apresentada a destempo ou não apresentada, por negligência ou desconhecimento jurídico do sujeito passivo⁶¹⁹. Segundo o autor, em qualquer momento anterior ao julgamento definitivo, mesmo que o processo se encontre aguardando julgamento de recurso, a prova documental poderá ser apresentada, não se podendo falar em preclusão do direito do impugnante. É nesse sentido que o § 4º do artigo 16 deve ser interpretado, pois “...*se considerado em sua literalidade, subverteria a observância cogente da busca pela verdade real*”. Ainda, o artigo 38 da Lei n. 9.784/99 flexibilizaria o disposto no § 4º do artigo 16 do Decreto n 70.235/72, ao permitir expressamente que requerimentos sobre prova sejam apresentados antes da decisão⁶²⁰. O mesmo autor apresenta interessante reflexão quanto aos efeitos da revelia no processo administrativo fiscal. Nessa instância, onde vigoram os princípios do informalismo e da verdade material, “...*a matéria deve ser vista, entendida e interpretada com ainda maior cautela, especialmente porque, no mais das vezes, o sujeito passivo, normalmente leigo, recebe a comunicação para defesa, desconhecendo suas múltiplas implicações de ordem legal e fática*”⁶²¹.

⁶¹⁷ **Princípios...**, op. cit., p. 160. No entanto, muito embora sustente uma visão ampla no que concerne ao direito de prova a qualquer momento antes da decisão, XAVIER adota uma postura mais rígida quanto à possibilidade de alegação, pelo sujeito passivo, de fundamentos não referidos na impugnação. Afirma que “A obrigação de especificar os motivos na própria impugnação imposta pelo já citado artigo 16, inciso III, do PAF, é uma limitação para o impugnante, que não poderá alegar novos motivos em primeira instância ou em grau de recurso. Mas já não é uma limitação para o órgão de julgamento, que poderá conhecer, de ofício, de vícios não alegados, desde que relacionados com o pedido mediato, ou seja com o direito subjetivo que se reputa lesado pelo ato administrativo de lançamento, pois no caso, a ‘extrapetição’ ocorre em benefício do impugnante” – *Ibidem*, p. 166.

⁶¹⁸ **Processo...**, op. cit., p. 184.

⁶¹⁹ O princípio da verdade real no processo administrativo, in Marcelo Vianna Salomão e Aldo de Paula Junior (org.), **Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual** p. 80.

⁶²⁰ *Idem*.

⁶²¹ *Ibidem*, p. 82.

No mesmo sentido, PAULSEN, ÁVILA E SLIWKA, em comentários ao § 4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, lembram que o próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem sido mais brando na aplicação da regra, que, segundo os autores “... viola frontalmente o princípio da ampla defesa e impede que se alcance a verdade material, sob o pretexto de acelerar a tramitação do processo”⁶²². Invocam o inciso III do artigo 3º da Lei 9.784/99, editada posteriormente ao § 4º do artigo 16, introduzido pela Lei nº 9.532/97, para concluir que é direito do administrado a apresentação de alegações e juntada de documentos a qualquer tempo, antes da decisão. Por tal motivo, a norma contida no Decreto não subsistiria aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, “... ambos reiterados como garantia do contribuinte no art. 2º da Lei 9.784/99, que apenas positivou o que antes era vedado inconstitucionalmente pelo Decreto 70.235/72 ...”⁶²³.

Em posicionamento ainda mais contundente na defesa da ausência de preclusão do direito de produzir provas e formular novas alegações, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO assevera que a dinâmica da Administração Pública não está sujeita a formalidades rígidas ou à obediência a formas sacramentais, pois a natureza da ação administrativa exige que a aplicação da lei se faça da forma mais expedita possível. Segundo ele, as formas dos atos e os prazos previstos podem ser eventualmente desobedecidos, para dar atendimento ao princípio da verdade material. O dever investigativo não pode ficar preso a formalismos, sob pena de não se descobrir a verdade dos fatos ou de ficar cerceado o direito de defesa do contribuinte, de acordo com o pensamento do autor⁶²⁴.

Aderimos à segunda corrente de pensamento, por entendermos que é a que melhor se ajusta aos princípios constitucionais do processo administrativo tributário. Limitar o momento de produção de prova documental e do pedido de perícia e de diligências à apresentação da impugnação, bem como considerar não-impugnada a matéria que não for contestada na peça impugnatória, com a preclusão do direito de apresentar novos documentos, de requerer novas diligências e de apresentar novos argumentos de defesa, de fato, implica sério risco de violar os princípios da legalidade, da verdade material, do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da igualdade *etc.* Isso porque, como já afirmamos, a obrigação tributária decorre da lei, e somente dela, não podendo “nascer” da vontade das partes, pela falta de impugnação de uma parte da matéria, pelo fato de o sujeito passivo não

⁶²² **Direito Processual...**, *op. cit.* p. 54.

⁶²³ *Idem.* Os autores relatam o posicionamento contrário da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que entende que a Lei n. 9.784/99 não teria trazido grandes repercussões no âmbito do processo administrativo tributário.

⁶²⁴ **Princípios...**, *op. cit.* p. 46-47.

conseguir trazer todas as provas suficientes a comprovar o seu direito, ou ainda, pelo fato de o sujeito passivo não contar, necessariamente, com uma orientação técnica adequada para elaborar sua defesa.

Por outro lado, em nome da segurança jurídica, entendemos que não se pode prescindir dos procedimentos regulados normativamente sobre o desenvolvimento do processo administrativo tributário. Vige, no processo administrativo tributário, o princípio do formalismo moderado, sob o qual as formas são nada mais que instrumentos de garantia dos contribuintes. As formalidades previstas em norma jurídica devem ceder quando contrariarem garantias fundamentais dos contribuintes. Assim, se a regra procedimental for um empecilho ao exercício do direito à prova do contribuinte e prejudicar o alcance da verdade material, a forma deve ser afastada. No entanto, não se pode simplesmente afastar as formas procedimentais apenas sob o argumento genérico de estar preservando o direito de prova, a verdade material e a legalidade. As formalidades têm seu lugar, dentro do processo administrativo tributário, e merecem respeito, pois são instrumentos para a realização da segurança jurídica. Elas, as formas, permitem que as partes do processo saibam previamente quais os passos que devem ser seguidos no caminho processual até a decisão final, com a garantia de que não serão surpreendidas por um ato administrativo que interfira em seus bens e em sua liberdade sem que tenham participado de sua feitura ativamente.

Por isso, o processo administrativo tributário deve seguir o procedimento estabelecido em lei, visando conferir segurança jurídica à decisão a ser proferida. Vale ressaltar: o prévio conhecimento das etapas processuais e o respeito a essas etapas, pelas partes, é também um modo de realização de justiça, pois existe a segurança de que os procedimentos serão obedecidos.

É pertinente a observação de EGON BOCKMANN MOREIRA, no sentido de que “... o direito à produção de provas há de ser exercido no tempo oportuno”. Primeiro, porque o exercício desse direito no momento adequado pressupõe que as partes sejam cientificadas da possibilidade de proporem as provas que entenderem necessárias.

Somente se pode cogitar da tempestividade na hipótese de regular conhecimento prévio: o interessado precisa saber que pode produzir provas e qual o prazo para as deduzir. Como o processo administrativo nem sempre exige a defesa técnica, o particular há de receber especial atenção no que diz respeito a ser cientificado da possibilidade de realizar provas.⁶²⁵

⁶²⁵ **Processo...**, *op. cit.*, p. 343.

Outrossim, a parte deve ser intimada para especificar as provas que pretende sejam produzidas, bem como deve ser cientificada das provas determinadas pela autoridade julgadora. Caso a parte não seja intimada a participar da instrução probatória, a prova deve ser considerada nula⁶²⁶.

Pensamos que a melhor solução para o processo administrativo tributário, visando conciliar a **igualdade** dos sujeitos passivos que se socorrem da impugnação administrativa para contestar os tributos que lhes são exigidos, e a **segurança jurídica** de que os procedimentos previstos em lei serão obedecidos, é a aplicação do artigo 38 da Lei n. 9.784/99 aos processos administrativos tributários, dispositivo que veicula uma regra procedimental relacionada com a atividade instrutória e com as alegações das partes, delimitando o momento anterior à decisão como o marco temporal preclusivo para essa atividade⁶²⁷. As regras procedimentais contidas nos artigos 16, IV, § 1º e § 4º, e 17 do Decreto n. 70.235/72 não estão de acordo com os princípios constitucionais e com os princípios positivados na Lei n. 9.784/99. Além disso, a norma jurídica contida no referido artigo 38 da Lei n. 9.784/99, é a mais adequada, no que concerne ao respeito aos princípios constitucionais e legais do processo administrativo, e, pois, também do tributário.

4.2. ESPÉCIES DE MEIOS DE PROVA

4.2.1. INTRODUÇÃO

Todos os meios de prova, típicos ou atípicos, podem ser utilizados no processo administrativo tributário, porém, nem todos os meios de prova são comumente utilizados. Trataremos dos meios de prova típicos previstos na legislação brasileira, de acordo com o Código de Processo Civil e com o Código Civil, bem como da prova emprestada, que é um meio atípico de prova, analisando, primeiramente, sua definição geral, para, em seguida, verificar sua aplicação específica para o processo administrativo tributário. Ressaltamos, ainda, que, tendo em vista a falta de previsão e regulamentação específica dos meios de prova

⁶²⁶ *Idem.*

⁶²⁷ Art. 38. 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.

típicos pela legislação do processo administrativo tributário, o Código de Processo Civil pode ser a ele aplicado, no que couber, subsidiariamente.

4.2.2. DEPOIMENTO PESSOAL

4.2.2.1. Generalidades

De acordo com NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, o depoimento pessoal “...é meio de prova que tem como principal finalidade fazer com que a parte que o requereu obtenha a confissão, espontânea ou provocada, da parte contrária sobre fatos relevantes à solução da causa”⁶²⁸. FREDDIE DIDIER JUNIOR sustenta que o “...depoimento da parte justifica-se como meio de prova que efetiva o princípio da oralidade na colheita das provas, colocando as partes em contato imediato com o magistrado que julgará a causa”⁶²⁹.

Os artigos 342 a 347 do Código de Processo Civil tratam do depoimento pessoal, incluindo-o entre os meios de prova típicos. O Código Civil de 2002, por seu turno, não lista o depoimento pessoal entre os meios de prova. E assim o faz, pensamos, corretamente, pois o depoimento pessoal, considerado por si só, não pode ser considerado meio de prova. Somente se dele decorrer uma **confissão**, isto é, se a parte depoente afirmar um fato que é contrário aos seus interesses e favorável à parte contrária, é que o depoimento pessoal pode ser considerado meio de prova. Nesse caso, contudo, a prova não será o depoimento pessoal em si, mas sim, a confissão que dele se origina. Não veiculando uma confissão, o depoimento pessoal tem a mesma natureza das alegações formuladas pela parte.

Nesse sentido, FABIANA TOMÉ assevera que quando “...o depoimento pessoal decorrer de iniciativa do julgador com a finalidade de esclarecer os fatos discutidos na causa, seu resultado identificar-se-á com as próprias alegações das partes”⁶³⁰.

O depoimento pessoal pode ser identificado como fonte de prova, pois através dele é possível veicular-se um meio de prova, como a confissão. É a atividade humana que objetiva trazer ao processo argumentos acerca dos fatos jurídicos relacionados à causa, podendo ou não veicular uma confissão. Ou seja, o depoimento pessoal, quando contiver uma

⁶²⁸ Código de Processo Civil..., *op. cit.*, p. 619.

⁶²⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 101.

⁶³⁰ A prova..., *op. cit.*, p. 107.

confissão, encaixa-se no conceito de **fonte de prova**, pois, a partir dele, emanam – ou, pelo menos, podem emanar – provas.

Considerado ou não como meio de prova, o depoimento pessoal configura importante **elemento de convicção do julgador**, uma vez que possibilita o confronto das teses propostas pelas partes, a verificação da coerência dos seus argumentos e da sua congruência com as provas produzidas no processo. O julgador, na colheita do depoimento pessoal, tem contato direto com as partes, podendo analisar suas reações, seu modo de responder às questões, de contar sua versão sobre os fatos *etc.*, auxiliando-o a interpretar as provas de modo mais eficiente.

4.2.2.2. O depoimento pessoal no processo administrativo tributário

Nas regras do processo administrativo tributário, seja no procedimento de fiscalização seja no julgamento da impugnação, não existe previsão de depoimento pessoal das partes, através do seu interrogatório formal, colhido oralmente em uma audiência, como ocorre no processo judicial – artigos 342 a 347 do Código de Processo Civil. Porém, diante da liberdade do agente administrativo na colheita das provas e dos elementos de convicção, não há impedimento, em tese, de que sejam tomados depoimentos do sujeito passivo pela autoridade administrativa que procede à fiscalização e ao lançamento. Desde que reduzidas a termo as alegações da parte e anexadas ao auto de infração, não vemos como impedir a utilização do depoimento pessoal no processo administrativo.

No processo administrativo tributário, instaurado pela impugnação do sujeito passivo, as alegações das partes são veiculadas, em regra, na peça de impugnação do sujeito passivo, bem como através das informações prestadas pela autoridade administrativa que realizou o lançamento. Porém, não há previsão de interrogatório das partes e, pois, de um depoimento propriamente dito, presidido pela autoridade julgadora e colhido oralmente e reduzido a termo.

Não vemos, por outro lado, impedimento para que eventualmente a autoridade julgadora do processo administrativo designe uma sessão de interrogatório do sujeito passivo, visando colher o seu depoimento. O Decreto n. 70.235/72, ao referir-se a “*diligências*” que podem ser requeridas pelas partes ou determinadas de ofício pela autoridade julgadora, no processo administrativo tributário contencioso, abre a possibilidade de que seja colhido o depoimento pessoal do sujeito passivo. O artigo 18 do referido Decreto prevê que a

autoridade julgadora pode determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, “...a realização de diligências... quando entendê-las necessárias...” e, o artigo 29, consagrando o princípio da livre apreciação das provas pela autoridade julgadora, reforça a possibilidade dela “...determinar as diligências que entender necessárias”. Prevalecendo o princípio da liberdade dos meios de prova, em tese, é possível a colheita do depoimento pessoal.

Quanto a depoimentos da autoridade fiscal que procedeu ao lançamento ou que participou do procedimento fiscalizatório, entendemos ser possível a sua colheita, pelos mesmos motivos que autorizam o depoimento pessoal do sujeito passivo. No entanto, entendemos que se trata de depoimento testemunhal, pois o agente administrativo não é parte no processo, mas apenas mandatário do órgão da Administração Pública em que está lotado, não integrando a relação processual.

4.2.3. CONFISSÃO

4.2.3.1. Aspectos gerais

De acordo com o artigo 348 do Código de Processo Civil, “há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário”.

A confissão não se confunde com o reconhecimento jurídico do pedido, pois este se refere a direitos subjetivos e aquela a fatos. A confissão é meio de prova, “...capaz de levar o julgador a formar opinião sobre o que está para seu julgamento”⁶³¹. Por isso, a confissão deve ser valorada com os demais elementos de prova trazidos ao processo, não significando, necessariamente, que a decisão final será desfavorável ao confitente. No reconhecimento jurídico do pedido, ao contrário, tem-se a extinção do processo com resolução de mérito favorável à parte contrária, nos termos do artigo 269, II, do Código de Processo Civil. De acordo com NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, “O objeto da confissão são os ‘fatos’ capazes, eventualmente, de dar procedência ao pedido da parte contrária. ... O objeto do reconhecimento é o próprio ‘direito’ pleiteado pelo autor”⁶³².

Segundo EDUARDO CAMBI, os fatos declarados existentes pelo confitente, contrários ao seu interesse e favoráveis ao interesse do seu adversário, são os

⁶³¹ NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, **Código de Processo Civil...**, op. cit., p. 621.

⁶³² *Idem*.

“...*fatos principais (constitutivos, impeditivos, extintivos ou modificativos)*...” pois as declarações sobre os “...*fatos secundários não geram a confissão, todavia podem fornecer ‘argumentos de prova’*”⁶³³.

A confissão deve ser **expressa**. A não-contestação ou não-impugnação da matéria, ou ainda o silêncio da parte geram **admissão dos fatos**, o que resulta apenas na “...*presunção de veracidade*” dos fatos admitidos⁶³⁴. A pena de confissão ou a confissão ficta, que o artigo 343, § 2º, do Código de Processo Civil, prevê, não é propriamente uma confissão, mas mera admissão dos fatos, que admite prova em contrário, pois gera presunção apenas relativa. A confissão só é prova quando houver uma “...*declaração de ciência ou um depoimento qualificado*...” ou seja, requer “...*uma pronúncia contra si mesmo*”⁶³⁵.

Outrossim, CAMBI afirma que, quando são especificados os meios de prova no processo, “...*é inapropriado referir-se à confissão como meio de prova*” pois “...*o que se requer é o depoimento pessoal da parte contrária para que se possa, nessa oportunidade, obter eventualmente, a sua confissão.*” Conclui o jurista paranaense que “...*a confissão não é, a rigor, um meio de prova, ... mas uma declaração que vem ao conhecimento do juiz por intermédio de uma petição ou de algum meio de prova, geralmente o depoimento pessoal*”⁶³⁶.

Ocorre que o depoimento pessoal pode ou não veicular a confissão. Assim, somente quando existir depoimento pessoal qualificado por uma confissão é que se pode falar em prova, caso contrário haverá mera alegação da parte. Por outro lado, a forma pela qual a confissão é trazida ao processo não modifica a sua natureza de meio de prova: pode provir do depoimento pessoal prestado oralmente, em interrogatório judicial, bem como em petição escrita, ou ainda, em documento produzido fora do processo. Quanto à forma das provas, já nos pronunciámos anteriormente, são sempre documentais, pois, ainda que decorrentes de depoimento pessoal prestado oralmente, devem ser reduzidas a termo para ingressarem no processo. Entendemos, portanto, que a confissão é meio de prova, podendo variar o modo pelo qual é produzida.

A confissão, ainda, pode ser realizada no processo ou fora dele⁶³⁷. Realizada no curso do processo, pode ser **espontânea** ou **provocada**. A **confissão espontânea** decorre

⁶³³ **A prova...**, *op. cit.*, p. 127.

⁶³⁴ *Idem.*

⁶³⁵ *Idem.*

⁶³⁶ *Ibidem*, p. 128.

⁶³⁷ É propositada a ausência de referência à tradicional divisão da doutrina processual acerca de **confissão judicial** e **confissão extrajudicial**, de acordo com os dispositivos do Código de Processo Civil. Preferimos falar em **confissão ocorrida no curso do processo ou fora dele** pois, em que pese as regras do Código de Processo Civil se referirem ao processo judicial, também podem ser aplicadas ao processo administrativo, no que couberem.

da iniciativa da própria parte e pode ser feita “...a) *por escrito e perante testemunhas, em que a parte firme declaração acerca da veracidade de fato que é alegado pela parte contrária (CPC 353 ‘caput’) ou de forma oral (CPC 353 par.un.); b) firmada espontaneamente em outro processo, por termo nos autos...*”⁶³⁸. A **confissão espontânea** pode ser realizada por procurador com poderes expressos para tanto. A **confissão provocada** é aquela tomada no depoimento pessoal da parte, em interrogatório determinado de ofício pelo juiz, ou requerido pela parte contrária. A confissão produzida fora do processo deve ser realizada pela própria parte ou por seu representante, com poderes específicos para confessar. Assim, seja no curso do processo, seja fora dele, não há, *a priori*, diferença na eficácia probatória da confissão.

Ainda quanto à estrutura, a confissão pode ser **simples**, quando se restringe à declaração de ciência do fato contrário a quem confessa; **qualificada**, quando o confitente confessa o fato mas nega os efeitos jurídicos que a parte contrária pretende obter do fato confessado; e **complexa**, quando são trazidos fatos novos pelo confitente⁶³⁹.

A confissão, para ser válida, deve ser voluntária, ainda que provocada pelo juiz ou pela parte contrária, através do interrogatório, sob pena de “...ser considerada nula, não integrando a esfera do livre convencimento do juiz”⁶⁴⁰.

A **indivisibilidade da confissão** está prevista no artigo 354 do Código de Processo Civil, que dispõe que a parte que a quiser invocar como prova não a pode aceitar na parte que a beneficia e a rejeitar no que lhe for desfavorável. No entanto, ressalva DIDIER JUNIOR, com fundamento em OVÍDIO BAPTISTA DA SILVA e em PONTES DE MIRANDA, que não se trata de uma indivisibilidade da confissão propriamente dita. Isso porque, em um depoimento, somente será considerada confissão a parte que for desfavorável ao confitente e favorável à parte contrária. Eventual parte do depoimento que for favorável ao confitente e desfavorável à parte contrária não é confissão.

Explica TOMÉ, que “...os fatos modificativos, impeditivos e extintivos do direito do autor, alegados pelo requerido, não caracterizam confissão”, muito embora possam ser veiculados no mesmo depoimento em que a confissão foi realizada. Isso porque “... as naturezas de ambas as assertivas são diversas: são fatos distintos, cuja apreciação pode ser realizada de forma diferenciada”⁶⁴¹. Ainda, TOMÉ releva ser a confissão elemento de convicção do julgador, que deve ser valorada no contexto processual, dentro do conjunto

⁶³⁸ NERY JUNIOR e NERY, **Código de Processo Civil...**, *op. cit.*, p. 621-622

⁶³⁹ Nesse sentido, MARINONI e ARENHART, **Comentários...**, t.2. *op. cit.*, p. 170-171 e DIDIER JUNIOR, **Curso...**, *op. cit.*, p. 119.

⁶⁴⁰ CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 132.

⁶⁴¹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 104.

probatório. O julgador deve acolher apenas “...o que estiver em harmonia com o conjunto probatório, rejeitando as afirmações infirmadas pelos demais elementos de prova”⁶⁴².

A **retratabilidade da confissão** é possível, desde que o confitente apresente nova versão do fato, o que será analisado de acordo com todo o conjunto probatório, no exercício do livre convencimento do julgador, levando-se em conta a coerência interna, os demais elementos probatórios *etc.*⁶⁴³. No entanto, a retratação deve ser justificada, sob risco de restar caracterizada a má-fé do confitente que se retrata⁶⁴⁴.

A confissão também pode ser **invalidada**, nos termos do artigo 352 do Código de Processo Civil. Em verdade, o legislador processual incorreu em equívoco técnico, ao mencionar a possibilidade de “revogação” da confissão, nas hipóteses de **erro, dolo e coação**, que são verdadeiros casos de invalidação. Já o Código Civil, em seu artigo 214, prevê a possibilidade de anulação apenas por **erro de fato** ou **coação**. Em relação ao **dolo**, ressaltam MARINONI e ARENHART que se trata de uma “...indução por terceiro a uma declaração”, que não poderia, de modo algum, ensejar a anulação de uma confissão, a menos que desse dolo se tenha originado “...erro na vontade do confitente”⁶⁴⁵. O motivo que leva a parte a confessar é irrelevante. O que interessa é o fato confessado. Em não existindo erro de fato ou coação, o dolo não é motivo de anulação da confissão⁶⁴⁶. Quando muito, pode ensejar reparação por parte de quem, com sua artimanha, provocou a confissão e provocou prejuízo ao confitente.

A confissão não é mais, pois, a “...rainha das provas...”, devendo ser analisada à luz do princípio do livre convencimento do julgador e do direito à prova, afirma CAMBI⁶⁴⁷. Por esse motivo, sustenta, corretamente, que a confissão deve ser tratada como todos os outros meios de prova “...não podendo gerar o cerceamento do direito à prova, desde que pelo seu exercício se busquem outros elementos probatórios úteis ao convencimento dos fatos discutidos em juízo, nem retirar a liberdade de formação do convencimento do juiz”⁶⁴⁸. Na mesma linha, TOMÉ observa que a confissão “...não vincula o julgador e não se confunde com o reconhecimento do pedido ou com a renúncia ao direito.

⁶⁴² *Ibidem*, p. 104-105.

⁶⁴³ *Ibidem*, p. 105.

⁶⁴⁴ Em sentido contrário à possibilidade de retratação, PONTES DE MIRANDA dizia ser a limitação da retratabilidade um elemento conceptual da confissão, pois “...não seria meio de prova se fôsse sempre possível a retratação (*sic*)”. **Tratado...**, t. III, *op. cit.*, p. 428.

⁶⁴⁵ **Comentários...**, t. 2, *op. cit.*, p. 147.

⁶⁴⁶ *Ibidem*, p. 148-149

⁶⁴⁷ **A prova...**, *op. cit.*, p. 135.

⁶⁴⁸ *Ibidem*, p. 136.

*Apenas torna o fato incontroverso, devendo o juiz atribuir à confissão o valor que entender cabível...” dentro do contexto da sua produção e do conjunto probatório*⁶⁴⁹.

4.2.3.2. A confissão em matéria tributária

A confissão, no Direito Tributário, pode ocorrer quando o próprio contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário e quantifica o tributo devido, nos procedimentos relacionados aos tributos sujeitos a “lançamento por homologação”. Outrossim é comum a confissão na celebração de parcelamentos tributários, que geralmente impõem a celebração de termo de confissão de dívida pelo contribuinte, que são qualificadas pela Administração Fazendária como irretratáveis e irrevogáveis. Ainda, pode ocorrer no curso do processo administrativo tributário, quando o sujeito passivo alegar fato que lhe é desfavorável e favorável ao Fisco.

Observa SUZY GOMES HOFFMANN que a confissão somente pode ser realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Os agentes administrativos não podem confessar, em nome da Administração Pública, tendo em vista a indisponibilidade do interesse público na relação jurídica tributária. Além disso, a obrigação tributária é *ex lege*, e, ainda que o agente pudesse confessar, “...essa confissão somente teria validade se, pela análise do conjunto das demais provas, pudesse ser verificado que não ocorreu o fato jurídico tributário nos moldes enunciados pela Administração Pública no ato administrativo do lançamento tributário”⁶⁵⁰.

No que se refere aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, também a confissão deve ser vista com restrições. Os princípios da estrita legalidade em matéria tributária e da tipicidade impõem que o tributo seja devido somente se ocorrido o fato jurídico tributário e na sua exata medida. O tributo decorre de lei e não da vontade do confitente, e, portanto, a confissão pode ser retratada ou anulada se o sujeito passivo dispuser de provas em sentido contrário ao fato confessado.

Assim, qualquer confissão de débito tributário, seja no “lançamento por homologação”, seja na adesão a programa de parcelamento de débitos tributários, ou ainda no curso do processo administrativo tributário, pode ser discutida, retratada ou anulada, desde que fundamentada em outras provas, a fim de que a verdade dos fatos jurídicos tributários

⁶⁴⁹ A prova..., *op. cit.*, p. 106.

⁶⁵⁰ Teoria da prova..., *op. cit.*, p. 210.

prevaleça. A confissão não é mais a “*rainha das provas*”, ou seja, não faz prova plena dos fatos jurídicos a ponto de dispensar outros elementos probatórios: ao contrário, deve ser valorada no curso do processo, de acordo com as demais provas produzidas.

No entanto, “...*enquanto não contestada pelo contribuinte mediante a produção de provas que infirmem a assertiva enunciada por meio de ato de confissão, este permanece no ordenamento com força probatória relativamente aos fatos que reconhece como verdadeiros... (sic)*”⁶⁵¹.

4.2.3.3. “*Confissão presumida*” ou revelia no processo administrativo tributário

O artigo 17 do Decreto n. 70.235/72 prescreve que “*considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”. EDUARDO BOTTALLO afirma que se trata da figura da “confissão presumida”, ou ainda da “revelia”, das quais não pode nascer a obrigação tributária⁶⁵².

Com razão o autor, ao reputar inconstitucional referido dispositivo legal, por todos os motivos já expostos no item 4.1.4 deste capítulo. Contudo, por sustentarmos que a confissão deve ser expressa, concluímos que o artigo 17 não veicula a figura de uma “confissão presumida” ou ficta, mas apenas uma admissão tácita dos fatos, que gera presunção de veracidade dos fatos não impugnados. É que a confissão é uma declaração prestada por uma das partes, na qual ela admite um fato que lhe é desfavorável e favorável à parte contrária. No caso do artigo 17, não há declaração expressa.

Independentemente de se considerar confissão ou admissão tácita dos fatos a prescrição contida no artigo 17 do Decreto, seus efeitos são os mesmos, pois a norma prescreve a preclusão da possibilidade de o sujeito passivo trazer novos fundamentos fáticos e jurídicos ao processo após a apresentação da impugnação, além de gerar a presunção de veracidade dos fatos não expressamente contestados.

As razões para reputarmos inconstitucional a norma contida no artigo 17 também são o princípio da legalidade e o da verdade material, bem como os princípios processuais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Mais uma vez, afirmamos que a obrigação tributária não pode decorrer da vontade e muito menos do silêncio do sujeito passivo. Quando muito, o comportamento omissivo do contribuinte em prestar as

⁶⁵¹ TOMÉ, A prova..., *op. cit.*, p. 110.

⁶⁵² Curso..., *op. cit.*, p. 100-102.

declarações devidas, na falta de colaboração com a atividade fiscalizadora, e a ausência de impugnação de parte da matéria do lançamento podem gerar a presunção de que as conclusões do fisco acerca do fato jurídico tributário correspondem à realidade. Contudo, o conjunto do material probatório deve-se sobrepor a qualquer eventual falta de impugnação específica de alguma matéria do lançamento. Ou seja, não se pode simplesmente considerar admitidos, e muito menos confessados, os fatos descritos no lançamento por conta da ausência de cuidados técnicos na elaboração da petição de impugnação – petição incompleta, genérica, imprecisa – pois as alegações devem ser analisadas conjuntamente com as provas.

Além disso, muitas vezes, as petições de impugnação são elaboradas pelos próprios sujeitos passivos, que em sua grande maioria são leigos, não têm acesso ao auxílio de bons especialistas em tributação, e desconhecem a complexa legislação tributária. Ou seja, além da ofensa aos princípios já mencionados, pode ocorrer grave ofensa ao princípio da igualdade, pois o contribuinte que formula sua própria impugnação administrativa pode ficar em situação de extrema desvantagem em relação àquele que possui recursos para contratar um bom advogado tributarista para elaborar sua defesa.

O artigo 17 do Decreto n. 70.235/72 destoa do regime jurídico constitucional do processo administrativo tributário e da legislação do processo administrativo federal⁶⁵³. Por isso, sustentamos, como já o fizemos no item 4.1.4 deste capítulo, que, em lugar do artigo 17 do Decreto, deve ser aplicado o artigo 38, da Lei n. 9.784/99, que autoriza a formulação de novas alegações até o momento imediatamente anterior à decisão do processo.

⁶⁵³ Sobre a possibilidade de a autoridade julgadora reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo normativo em sede administrativa, conferir EDUARDO BOTTALLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 37-40 e 76-80. Argumenta o jurista que, apesar de a Administração Pública, no exercício da “*função administrativa judicante*” não ter competência para declarar a inconstitucionalidade de uma lei, tendo em vista que tal função compete exclusivamente ao Poder Judiciário, pode e deve examinar a validade da norma infraconstitucional no caso concreto e recusar-se a aplicá-la se verificar sua incompatibilidade com o texto constitucional. Rejeita o argumento do princípio da universalidade da jurisdição, no sentido de que ao particular sempre restaria a possibilidade de se socorrer do Poder Judiciário quando algum ato administrativo contrário à Constituição ferir seus direitos. “*Na verdade, tal ponto de vista implica, ‘de um lado’, a inaceitável admissão de que, fora do Poder Judiciário, o Estado estaria autorizado a exercer sem contraste, seu ‘imperium’ e ‘de outro’, a igualmente descabida assertiva de que os direitos e garantias individuais, expressamente consignados na Carta Magna, somente teriam algum significado dentro do processo judicial, quando é certo que esses direitos e garantias individuais existem exatamente para proteger os particulares contra eventuais abusos e arbítrios do Poder Público, em todos os seus desdobramentos*” – *Ibidem*, p. 40.

3.2.4. PROVA DOCUMENTAL

3.2.4.1. Questões gerais

CARNELUTTI conceitua documento como sendo “...uma coisa representativa, ou seja capaz de representar um fato (sic)”⁶⁵⁴. É uma coisa leva ao conhecimento de outra coisa. O documento é uma **coisa**: é um meio de representação real ou objetiva, distinta da representação pessoal ou subjetiva.

A primeira se obtém mediante a composição de um objeto apto para despertar em quem perceba a idéia que vem determinada pela percepção do fato representado. A segunda se obtém mediante a composição de um ato capaz de obter o mesmo resultado. À primeira forma de representação serve de meio o ‘documento’ (representação ‘documental’); à segunda forma o ‘depoimento’ (em sentido lato; representação ‘testemunhal’). Na segunda forma há um homem que narra, na primeira, permitindo-nos a metáfora, narra a coisa, o documento...⁶⁵⁵

O documento é uma **coisa representativa de um fato**. Não é **qualquer coisa** que pode ser considerada um documento. Essa coisa deve representar uma idéia ou documentar uma ocorrência fática. Há que se distinguir o fato representativo do fato representado. A representação “...se fundamenta na substituição de um fato por outro, que vem para gerar a percepção da mesma idéia (sic)”⁶⁵⁶. Isso significa que, para ser documento, a **coisa** deve ser um fato representativo de outro fato, que é o fato representado. Ainda, “O fato representado no documento pode ser o próprio documento”. Trata-se da cópia, que é “...documento do documento...”, contrastando com o documento original⁶⁵⁷.

EDUARDO BOTTALLO, ao tratar das provas no processo administrativo tributário, observa a amplitude do conceito de documento. “Abrange todos os meios físicos que expressem escritos, símbolos gráficos, imagens ou efeitos sonoros cujo conteúdo seja juridicamente relevante para a compreensão e solução da controvérsia”⁶⁵⁸.

Todas as provas que ingressam no processo assumem a forma documental. O que as distingue umas das outras é o **meio de prova** pela qual são produzidas. MARINONI e ARENHART explicam que “...apesar de todos estes atos estarem representados por documentos nos autos, nem por isso perdem a sua essência (de provas testemunhais, periciais

⁶⁵⁴ A prova..., op. cit., p. 190.

⁶⁵⁵ Ibidem, p. 141.

⁶⁵⁶ DIDIER JUNIOR, Curso..., op. cit., p. 133.

⁶⁵⁷ CARNELUTTI, A prova..., op. cit., p. 218.

⁶⁵⁸ Curso..., op. cit., p. 95.

etc.) para se tornarem provas documentais”⁶⁵⁹. Por isso, a prova documental A que nos referimos “...diz respeito às reproduções de fatos, cujo modo de produção não coincida com aqueles referidos de forma específica pelo direito positivo brasileiro”⁶⁶⁰.

Os documentos são provas pré-constituídas em relação ao processo. A petição inicial deve ser instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação, assim como deve ser a contestação do réu. A juntada de documentos após o ajuizamento da petição inicial e após a apresentação da contestação só é admitida para fazer prova de fatos ocorridos após os alegados nas referidas petições, ou ainda, para serem contrapostos a outros documentos produzidos pela parte contrária, de acordo com o artigo 397 do Código de Processo Civil. Essa regra tem sido flexibilizada, conforme nos informa CAMBI, “...para admitir a produção de outros documentos que não sejam considerados indispensáveis, isto é, cuja ausência não é capaz de ensejar o indeferimento da petição inicial (art. 295, inc. VI, CPC) e a extinção do processo sem julgamento de mérito (art. 297, incs. I e III, CPC)”⁶⁶¹. Ressalva o processualista paranaense que essa interpretação visa “...mitigar o rigorismo formal, flexibilizando a produção da prova documental...”⁶⁶². Essa orientação não deve ser vista de modo absoluta, pois as regras processuais que estabelecem a preclusão do momento de apresentação de provas documentais “...visam evitar o ‘tumulto processual’, dando condições para que o diálogo no processo se realize sem surpresas, as quais, se fossem estimuladas, limitariam o conteúdo das garantias do devido processo legal e do contraditório...”⁶⁶³.

Esse meio de prova é gênero do qual os **instrumentos** e os **documentos públicos** e **privados** são espécies. Segundo NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, “Qualquer representação material que sirva para reconstituir e preservar através do tempo a representação de um pensamento, ordem, imagem, situação, idéia, declaração de vontade etc., pode ser denominada ‘documento’ (sic)”⁶⁶⁴. Por sua vez, instrumentos são os documentos escritos preparados “...com o intuito de fazer prova solene de determinado ato jurídico, compondo, por assim dizer, a própria essência do negócio (CC 104; CC/1916 82 e 130) ou não”. Os **instrumentos** são constituídos com a finalidade própria de servirem de prova. Por outro lado, os **documentos**, em sentido estrito, não são formados com essa

⁶⁵⁹ **Comentários...**, t. 2, *op. cit.*, p. 235.

⁶⁶⁰ **TOMÉ, A prova...**, *op. cit.*, p. 111.

⁶⁶¹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 225.

⁶⁶² *Idem*.

⁶⁶³ *Ibidem*, p. 226.

⁶⁶⁴ **Código de Processo Civil...**, *op. cit.*, p. 626.

finalidade, muito embora possam ingressar no processo e servir de meios de prova⁶⁶⁵. Ou seja, é a finalidade do documento, em sentido amplo, que determina ser esse um **instrumento** ou um **documento em sentido estrito**.

Quanto à autoria, os documentos podem ser **autógrafos** ou **heterógrafos**. A autoria é pressuposto de existência do documento, que deve derivar de um ato humano. Segundo DIDIER JUNIOR, a autoria pode ser **material**, que “...é atribuída àquela pessoa que criou o suporte em que o fato está representado – por exemplo a pessoa que escreveu o documento, ou que gravou o fonograma, ou, ainda, que fotografou o objeto...”⁶⁶⁶. Por sua vez, a **autoria intelectual** “...é atribuída à pessoa a mando de quem essa criação foi feita – por exemplo, a pessoa que ditou o que deveria ser escrito no documento, ou a que ordenou, solicitou ou contratou a gravação ou captação da imagem fotográfica”⁶⁶⁷. Assim sendo, o documento será **autógrafo** quando a autoria material e a intelectual referirem-se à mesma pessoa, e será **heterógrafo** quando forem distintos os autores material e intelectual⁶⁶⁸. CARNELUTTI apresenta uma conceituação um pouco diferente acerca de documentos autógrafos e heterógrafos. Os primeiros representam um fato da própria pessoa que o forma, enquanto os heterógrafos se caracterizam por não terem sido formados pela pessoa que realiza o fato documentado⁶⁶⁹.

Ainda quanto à autoria imediata, os documentos podem ser **públicos** ou **particulares**. O documento será público quando seu autor imediato, ou seja, seu autor material, for agente investido na função pública e quando a sua formação ocorrer no exercício dessa função. Será particular “...quando sua autoria ‘imediata’ se dê por ação de um particular ou mesmo de um funcionário público (desde que este não se encontre no exercício de suas funções)”⁶⁷⁰. Os documentos públicos fazem prova da sua formação e também dos fatos que a autoridade pública que os elabora declara que ocorreram em sua presença, nos termos do artigo 364 do Código de Processo Civil. Os documentos públicos, portanto, possuem presunção de veracidade, que é, todavia, relativa, e pode ser afastada por outras provas constantes dos autos⁶⁷¹. Também os documentos particulares possuem presunção relativa de veracidade quanto ao signatário, de acordo com o artigo 368 do Código de Processo Civil.

⁶⁶⁵ *Idem.*

⁶⁶⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 140.

⁶⁶⁷ *Idem.*

⁶⁶⁸ *Idem.*

⁶⁶⁹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 197. No mesmo sentido, TOMÉ, **A prova...**, *op. cit.*, p. 112.

⁶⁷⁰ MARINONI e ARENHART, **Comentários...** t. 2, *op. cit.*, p. 245-246

⁶⁷¹ TOMÉ, **A prova...**, *op. cit.*, p. 112.

O **suporte** da prova documental é um dos seus elementos: “...constitui o elemento físico do documento, sua expressão exterior, manifestação concreta e sensível”⁶⁷². O suporte físico mais comum da prova documental é o papel, utilizado, geralmente, como na documentação escrita. Além disso, também se enquadram no conceito de suporte físico as fitas magnéticas cassete e VHS, os CD’s, DVD’s *etc.*, que veiculam sons e imagens. No entanto, com os avanços da tecnologia, a questão do suporte documental tem gerado novas reflexões, especialmente em relação aos **documentos eletrônicos**, cuja existência é virtual, não estando associados a nenhum meio físico. Em regra, os documentos eletrônicos, para ingressarem no processo, devem ser impressos ou acondicionados em dispositivos de armazenamento de dados – CD, DVD, “*pen drive*”, disquetes *etc.* No entanto, podem ser veiculados virtualmente, como é o caso do **processo eletrônico**, de acordo com a Lei n. 11.419, de 19 de dezembro de 2006⁶⁷³. Ainda, para que o documento eletrônico garanta eficácia probatória, deve possibilitar a verificação de sua **autenticidade**, ou seja, permitir a identificação de sua autoria, bem como a averiguação de sua **integridade**, que garante a inalterabilidade do seu conteúdo⁶⁷⁴.

4.2.4.2. A exibição de documento ou coisa

Os meios de obtenção da prova documental, no processo, podem ocorrer de distintas formas: iniciativa das partes, mediante petição de juntada de documento nos autos, ordem de ofício do juiz e através do procedimento de “*exibição de documento ou coisa*”, previsto nos artigos 355 a 359 do Código de Processo Civil. Esta última modalidade, muito embora esteja prevista entre os meios de prova autônomos do Código de Processo Civil, não o está no Código Civil. Refere-se, em verdade, a uma específica modalidade de obtenção da prova documental que requer a realização de procedimento específico, tendo em vista que o documento ou a coisa que faz prova de determinado fato jurídico – ou melhor, prova uma afirmação acerca da existência ou inexistência de um fato jurídico – está de posse da parte contrária ou de terceiro. O pedido de exibição deverá conter: i) a individualização do documento ou da coisa, do modo mais completo possível; ii) a finalidade da prova, com a indicação dos fatos que se pretende sejam provados; iii) as circunstâncias que permitem

⁶⁷² MARINONI e ARENHART, **Comentários...**, t. 2, *op. cit.*, p. 238.

⁶⁷³ Nesse sentido, DIDIER JUNIOR, **Curso...**, p. 145-146 e 166-170.

⁶⁷⁴ *Ibidem*, p. 166.

afirmar que o documento ou a coisa existem e que estão em poder da parte contrária. Por se tratar, a “*exibição de documento ou coisa*”, de um **procedimento** específico, previsto para atuar no processo judicial, e não meio de prova autônomo – de vez que o meio de prova, nesse caso, é a prova documental –, não vemos como sustentar sua aplicação para o processo administrativo tributário. Desse modo, basta a referência à previsão legal desse procedimento, sem maiores aprofundamentos.

4.2.4.3. A prova documental no processo administrativo tributário

A prova documental é o meio de prova por excelência, no processo administrativo tributário, assim como no processo judicial em que se discute matéria tributária.

Lembra TOMÉ: “... no direito tributário elegem-se, como fatos desencadeadores de vínculos obrigacionais, atividades que, por sua peculiaridade, originam uma documentação própria”. E, aliados a tal circunstância, seguem “...deveres instrumentais impostos aos sujeitos passivos, implicando a realização de registros contábeis, ou seja, documentação”⁶⁷⁵.

Os sujeitos passivos têm, portanto, o dever de documentação de seus registros e escriturações comerciais e fiscais bem como os comprovantes dos lançamentos efetuados, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, tudo de acordo com o artigo 195 do Código Tributário Nacional. Outrossim, o Código Civil, em seu artigo 226, dispõe que “Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”.

Os registros das atividades econômicas dos sujeitos passivos devem ser corretamente realizados, de acordo com as formalidades legais, para que possam ser considerados como provas dos fatos jurídicos. Entretanto, ressalta TOMÉ, os registros previstos nos dispositivos legais mencionados não têm a natureza de “...prova plena...”, pois referida modalidade de prova “...assim como qualquer outro meio probatório tributário, ostenta o qualificativo da relatividade, podendo ser ilidida por prova contrária,

⁶⁷⁵ A prova..., op. cit., p. 113.

demonstrando-se a falsidade da escrituração, realizada de modo inadvertido ou proposital”⁶⁷⁶.

Ressalta HOFFMANN que, por várias vezes, o Fisco traz ao processo documentos que relatam diversas atividades probatórias realizadas, no procedimento administrativo que precede o ato de lançamento tributário. Em tais casos, “...esses documentos somente poderão ser aceitos se as diligências efetuadas tiveram a participação do sujeito passivo, tudo em obediência ao princípio do direito ao contraditório e à ampla defesa”⁶⁷⁷.

É importante ressaltar que, além da prova documental decorrente da escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, prevista em lei, qualquer outra prova documental idônea pode ser utilizada no processo administrativo tributário – seja no procedimento que precede ao ato de lançamento, seja no processo instaurado pela impugnação do sujeito passivo.

4.2.4.4. O documento eletrônico no processo administrativo tributário

Como já tivemos a oportunidade de mencionar, os documentos eletrônicos adequam-se ao conceito de **documentos**, podendo constituir prova documental em um determinado processo. Diante do princípio da liberdade das provas e dos avanços tecnológicos, não há porque se impedir a produção de prova documental eletrônica no processo administrativo tributário.

Em razão da otimização que o processamento e armazenamento de dados em meios eletrônicos proporciona, é bastante comum que a documentação do registro contábil e fiscal das atividades dos sujeitos passivos seja realizada eletronicamente. Outrossim, tem crescido a aplicação de meios eletrônicos na transmissão de dados e declarações dos sujeitos passivos para a Administração Pública, tal como ocorre com as declarações de imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, com a declaração de imposto territorial rural *etc.* Da mesma forma, tem-se tornado freqüente a colheita de provas documentais em meios eletrônicos, por parte da Administração Pública, no exercício da atividade de fiscalização tributária.

⁶⁷⁶ *Ibidem*, p. 114.

⁶⁷⁷ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 213.

A colheita desses dados, no procedimento de fiscalização, pela Administração Pública, deve ser cautelosa, tendo em vista a fragilidade e a possibilidade de adulteração do seu conteúdo⁶⁷⁸. PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que a reprodução do conteúdo de arquivos magnéticos sem qualquer cuidado “...*não pode, evidentemente, ser utilizada como elemento de prova contra o contribuinte*”⁶⁷⁹. A justificativa para esse entendimento, ressalva o autor, é “...*elementar...*”, visto que as reproduções mecânicas “... *dessa natureza são passíveis de alterações, às vezes profundas e radicais, dando ensejo a deturpações irreparáveis e a montagens que se consubstanciam em modificações substanciais da realidade*”⁶⁸⁰. Desse modo, sustenta o professor paulista, o conteúdo dos arquivos magnéticos, reproduzidos posteriormente “...*sem participação de um representante legal da empresa e mesmo sem a presença de qualquer testemunha, não servem, por si só, como lastro probatório da ocorrência de qualquer evasão fiscal, pois lhe falta a característica de autenticidade*”⁶⁸¹.

A eficácia do documento produzido por meio eletrônico ou arquivo magnético, como meio de prova, requer a sua **subscrição pelo autor do documento**. “A autenticidade do documento é que lhe imprime o prestígio da força protetora da ordenação positiva, que passa a acatar seu conteúdo, como algo dotado de veracidade material e jurídica...”⁶⁸². Caso contrário, não há garantias de que não houve adulteração do conteúdo do documento e de que as informações nele contidas sejam verídicas. Quando muito, poderiam ser aproveitados na qualidade de indícios, “... *e, como tais, pontos de partida para o desvelamento de outros fatos que, devidamente comprovados, poderiam demonstrar a existência do ato jurídico tributário...*” de determinado tributo⁶⁸³.

TOMÉ indica, como meios de controle rígidos e confiáveis de documentos eletrônicos, as assinaturas eletrônica e digital. “Trata-se de códigos que permitem identificação eficiente e segura, servindo como forma de autenticação que individualiza o autor do ato”⁶⁸⁴. DIDIER JUNIOR também aponta algumas técnicas que visam conferir segurança aos documentos eletrônicos, dentre as quais a “...*assinatura digitalizada...*”, “...as

⁶⁷⁸ TOMÉ, A prova..., op. cit., p. 117.

⁶⁷⁹ A prova..., op. cit., p. 113.

⁶⁸⁰ Idem.

⁶⁸¹ Idem.

⁶⁸² Idem.

⁶⁸³ Ibidem, p. 115.

⁶⁸⁴ A prova..., op. cit., p. 116.

firmas biométricas..., “...as senhas pessoais...”, “...a esteganografia...”, “... a criptografia...”, “...a certificação digital...”, entre outras⁶⁸⁵.

A utilização de técnicas de segurança, combinadas com a lacração e abertura dos documentos eletrônicos, na presença do sujeito passivo, permitem a utilização de tais documentos, no processo administrativo tributário, na qualidade de provas. Caso não sejam introduzidas no processo com os cuidados e a segurança necessários para preservar a inviolabilidade do seu conteúdo, não servem como meios de prova, podendo, no máximo, consistir em indícios fracos, pontos de partida para a investigação, que requererá provas mais robustas de modo a embasar o convencimento do julgador.

4.2.5. PROVA TESTEMUNHAL

4.2.5.1. Conceito de testemunha e eficácia probatória

Testemunha, em sentido estrito, é uma pessoa, distinta de um dos sujeitos processuais, que é vem ao processo para relatar o que sabe acerca do fato probando. CARNELUTTI fala em “...testemunha em sentido amplo...”, aludindo à parte e ao terceiro, e “...testemunha em sentido estrito...”, ao referir-se apenas ao terceiro, que não é parte no processo⁶⁸⁶. Em sentido amplo, tanto o depoimento pessoal das partes quanto o depoimento de terceiro podem ser considerados prova testemunhal. Preferimos a concepção estrita de testemunha, para nos referirmos somente ao depoimento prestado por terceiros, tendo em vista as peculiaridades que esse meio de prova possui em relação ao depoimento das partes.

Esses meios de prova são bastante controversos quanto à força de sua eficácia, “...porque não permitem o conhecimento direto do fato, que é conhecido, apenas indiretamente”⁶⁸⁷. A prova testemunhal requer que se confie na memória humana “... que está, com o passar do tempo, mais sujeita a distorções...”, além de outros fatores que podem prejudicar o depoimento, tais quais o esquecimento de alguns detalhes importantes sobre o fato, a dificuldade de a testemunha se expressar, o acréscimo de dados imaginadas pela testemunha etc.

⁶⁸⁵ Curso..., op. cit., p. 169-170.

⁶⁸⁶ A prova..., op. cit., p. 183-184.

⁶⁸⁷ CAMBI, A prova..., op. cit., p. 138.

4.2.5.2. A prova testemunhal no processo administrativo tributário

A prova testemunhal, no Direito Tributário, em geral é de uso bastante restrito, tendo em vista serem mais comuns as provas documentais, especialmente as de natureza contábil e fiscal, referidas no artigo 195 do Código Tributário Nacional, por se tratarem de provas relacionadas às atividades dos sujeitos passivos que dão ensejo à tributação. Outrossim, são de freqüente utilização as provas periciais, a seguir tratadas. PAULO BONILHA afirma que a prova testemunhal, assim como a inspeção ocular, não são utilizadas no processo administrativo tributário, “...*senão acidentalmente*”⁶⁸⁸.

Isso não significa a sua vedação ou imprestabilidade em matéria tributária. Um exemplo colhido na doutrina para o uso desse meio de prova é quando o contribuinte, em sua impugnação, alega abusos na atividade fiscalizadora, o que pode requerer o recurso ao depoimento testemunhal para demonstrar tal fato⁶⁸⁹. Outro exemplo, fornecido por BOTTALLO, refere-se à prova da “...‘*observância reiterada*’ de uma prática...”, como a “...*adoção de determinados procedimentos em livros e assentamentos comerciais e contábeis do contribuinte*”, que pode ser feita pelo depoimento testemunhal de funcionários, contadores, ou agentes fiscais, no sentido de afirmar que tais procedimentos foram adotados em função de orientação da própria Fazenda Pública, em resposta a consultas informais de plantões fiscais⁶⁹⁰.

Sendo tempestivo, motivado e adequado a comprovar o fato alegado, o pedido de realização do depoimento testemunhal deve ser deferido, sob risco de ofensa à ampla defesa, ao contraditório e ao direito à prova. Há que se ressaltar que, considerado sozinho, o testemunho tende a apresentar valor probatório fraco, que deve ser considerado no contexto processual como elemento de convicção do julgador⁶⁹¹.

Finalmente, para que seja reconhecido como meio de prova admitido, no processo administrativo tributário, o depoimento testemunhal só será válido se realizado em atenção ao princípio do contraditório, em hora e data previamente designadas e informadas às partes e à autoridade julgadora. Sem a preservação de tais cautelas, “...*não se terá prova testemunhal, mas, quando muito, mera prestação unilateral de informações, de reduzidíssimo valor probante*”⁶⁹².

⁶⁸⁸ Da prova..., *op. cit.*, p. 83.

⁶⁸⁹ TOMÉ, A prova..., *op. cit.*, p. 124-125; HOFFMAN, Teoria..., *op. cit.*, p. 211-212.

⁶⁹⁰ Curso..., *op. cit.*, p. 102.

⁶⁹¹ TOMÉ, A prova..., *op. cit.*, p. 124.

⁶⁹² BOTTALLO, Curso..., *op. cit.*, p. 103.

4.2.6. PROVA PERICIAL

4.2.6.1. A prova pericial

A prova pericial tem lugar, no processo, quando a investigação dos fatos envolvidos na causa requerer conhecimentos técnicos especializados, que o homem médio – ou seja, o julgador médio – não possui⁶⁹³. Referido meio de prova encontra lugar quando a determinação da verdade dos fatos requer o auxílio de um **perito**, especialista em um determinado campo do saber, designado pelo juiz da causa, devendo registrar sua opinião técnica e científica em um **laudo pericial**, posto à disposição das partes e dos seus respectivos assistentes técnicos para análise e discussão⁶⁹⁴.

Até mesmo quando o julgador possuir o conhecimento técnico específico – por exemplo, é juiz e contador – não pode dispensar a realização da prova pericial, pois é vedada a ciência privada do juiz no processo⁶⁹⁵. Nesse caso, o juiz acumularia a função de perito, impedindo o regular curso do procedimento probatório previsto em lei.

Se a prova dos fatos controvertidos no processo depender de conhecimentos técnicos, afirma CAMBI, “...a parte tem o direito à realização da prova pericial, a ser elaborada por profissional habilitado e idôneo para o desempenho dessa função”⁶⁹⁶.

É importante observar que o perito não substitui o juiz no julgamento da causa, auxiliando-o apenas. O julgador é o presidente do processo e orienta as atividades do perito, que é seu colaborador. As conclusões do perito não vinculam o juiz, que deve examiná-las criticamente, ou, até mesmo, desprezá-las, motivadamente, é claro. Vale dizer, o perito não valora as provas. Apenas percebe e analisa o objeto da perícia.

CAMBI esclarece, ainda, que “...o objeto da prova pericial é o fato natural, não o fato jurídico”. O perito deve esclarecer os fatos do mundo empírico, independentemente da sua conotação jurídica.

⁶⁹³ DIDIER JUNIOR, **Curso...**, op. cit., p. 207.

⁶⁹⁴ *Idem*.

⁶⁹⁵ CAMBI, **A prova...**, op. cit., p. 233. No mesmo sentido, conferir MARINONI e ARENHART, **Comentários...**, t. 2, op. cit., p. 567-568; DIDIER JUNIOR, **Curso...**, op. cit., p. 209.

⁶⁹⁶ **A prova...**, op. cit., p. 235.

Destarte, a perícia deve recair, por exemplo: i) sobre a ocorrência de lucro, a ser examinado pelo contador, não se o lucro é tributável; ii) sobre a causa do desabamento de uma ponte, a ser examinada por um engenheiro, não se o construtor é responsável pelos danos causados ou se cometeu um crime; iii) sobre a incapacidade para o trabalho, a ser examinada pelo médico, não se existe invalidez para fins de aposentadoria.⁶⁹⁷

O perito não pode dizer se o lucro é tributável, se há responsabilidade civil ou criminal do construtor da ponte que desabou ou se a pessoa é inválida para fins de aposentadoria: tais afirmações pertencem ao direito, que é de conhecimento específico do juiz, e, se eventualmente feitas pelo perito, não podem vincular o julgador⁶⁹⁸. “*A missão de determinar a relação de causalidade normativa compete exclusivamente ao julgador, a quem incumbe avaliar os dados veiculados no laudo pericial no contexto em que se encontra inserido, considerando os demais elementos probatórios carreados aos autos*” assevera FABIANA TOMÉ⁶⁹⁹.

A prova pericial, para ser deferida, deve preencher a três requisitos, nos termos do parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil. Em primeiro lugar, a determinação dos fatos precisa **depende de conhecimento técnico especial**, pois se o conhecimento dos fatos puder ser suprido pelo juiz, de acordo com o conhecimento médio do homem, a perícia é dispensável, em atenção aos princípios da celeridade e da economia processuais. Outrossim, a perícia deve ser **necessária, tendo em vista o conjunto probatório do processo**, ou seja, quando as demais provas produzidas no processo forem insuficientes para comprovar a verdade dos fatos e para convencer o julgador. Finalmente, a perícia deve **ser praticável**, ainda que de difícil realização. A praticabilidade da perícia relaciona-se à sua exeqüibilidade na prática, e não somente na teoria. A transitoriedade dos fatos que se desejam verificar, através da perícia, não impedem a sua realização, se houverem deixado vestígios⁷⁰⁰. O indeferimento da realização da perícia deve ser motivado, levando-se em consideração os três requisitos ora indicados, sob risco de causar “...cerceamento de defesa ou injusta limitação do direito à prova...”⁷⁰¹.

A prova pericial pode ser determinada de ofício pelo julgador ou a pedido das partes. O requerimento de realização da perícia, em regra, deve ser feito na petição inicial ou na contestação, mas nada impede que seja requerido posteriormente, tendo em vista fato novo trazido aos autos após o recebimento da inicial e a apresentação de contestação. Após o

⁶⁹⁷ *Ibidem*, p. 245.

⁶⁹⁸ *Idem*.

⁶⁹⁹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 127.

⁷⁰⁰ *Ibidem*, p. 248.

deferimento da realização da perícia, o juiz deve nomear o perito de sua confiança, fixando um prazo para a entrega do laudo pericial, nos termos do artigo 421 do Código de Processo Civil. Cientificadas da nomeação do perito, as partes devem, no prazo legal de 5 (cinco) dias, indicar seus assistentes técnicos e formular quesitos pertinentes e relacionados ao fato que se pretende comprovar, a serem respondidos pelo perito, de acordo com o § 1º do mesmo artigo.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está sedimentada no sentido de que o prazo de que as partes dispõem para indicarem assistente técnico e formularem quesitos, não é preclusivo, e que podem fazê-lo após o decurso desse prazo e até o início dos trabalhos periciais⁷⁰². Essa orientação é justificada pela necessidade de harmonização “...com os princípios do contraditório e da igualdade de tratamento às partes”⁷⁰³. NERY JUNIOR e ANDRADE NERY fazem semelhante reflexão:

Se o processo não caminhou para a fase seguinte, nada obsta o deferimento de prazo para que a parte possa apresentar quesitos e indicar assistente técnico. O que deve permear a instrução processual é a ampla defesa das partes e ampla oportunidade de contraditório, devendo-lhes ser garantido, ao máximo, o direito efetivo de produzirem provas⁷⁰⁴.

Segundo EDUARDO CAMBI, realizada a perícia, e não estando a matéria suficientemente esclarecida, “...nada impede o juiz, de ofício ou a requerimento da parte, de determinar a realização de uma nova perícia, para que a anterior seja complementada, inclusive para abarcar um objeto mais ampliado”⁷⁰⁵. O direito constitucional à prova fundamenta-se “...no princípio da maior efetividade das atividades probatórias, com a finalidade de os litigantes poderem se valer de todos os meios probatórios úteis para demonstrar a sua pretensão e sua defesa (sic)”. Desse modo, não se justifica não considerar a **segunda perícia**, desde que **pertinente e relevante**, um direito da parte, que não se pode sujeitar ao arbítrio do julgador. Por exemplo, “...não pode o magistrado deixar de assegurar

⁷⁰¹ *Ibidem*, p. 244.

⁷⁰² “2. O prazo estabelecido no art. 421, § 1º, do CPC, não é preclusivo, o que permite à parte adversa indicar o assistente técnico e formular os quesitos a qualquer tempo, desde que não iniciados os trabalhos periciais. Precedentes. 3. Recurso especial improvido.” - Recurso Especial 193178/SP, Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 04.10.2005, extraído de www.stj.gov.br.

⁷⁰³ Recurso Especial n. 37311-5/SP, Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma, Relator Ministro Waldemar Zveiter, julgado em 19.10.1993, extraído de www.stj.gov.br.

⁷⁰⁴ **Código de Processo Civil...**, *op. cit.*, p. 650.

⁷⁰⁵ **A prova...**, *op. cit.*, p. 247.

a realização da segunda perícia e, então aplicar a regra de julgamento, inerente ao ônus da prova em sentido objetivo”⁷⁰⁶.

4.2.6.2. A perícia no processo administrativo tributário

As considerações precedentes acerca da prova pericial à luz do Código de Processo Civil são igualmente pertinentes ao processo administrativo tributário. Com as devidas adaptações, a invocação das regras da prova pericial, no processo judicial, são necessárias “...sob pena de a prova produzida se mostrar inteiramente destituída de credibilidade”, assevera BOTTALLO⁷⁰⁷.

No processo administrativo tributário, as questões que envolvem perícia geralmente se relacionam a mercadorias, máquinas ou registros, “...como, por exemplo, saber se determinado componente faz parte do processo de industrialização; ou saber se os registros contábeis indicam o resultado indicado; ou, ainda, saber o valor de um determinado bem ou mercadoria”⁷⁰⁸.

Merece destaque a reflexão de BOTTALLO acerca da designação de agente fiscal para proceder aos exames periciais, conforme disposição do artigo 20 do Decreto n. 70235/72:

Esta determinação causa justificadas preocupações, na medida em que obriga à utilização dos serviços periciais de funcionários cujas atribuições incluem a de promover o próprio lançamento. Trata-se, portanto, de expediente capaz de comprometer *a priori* a higidez da prova pericial, pela possível falta de isenção de quem irá executá-la.⁷⁰⁹

A crítica acerca da falta de isenção do agente fiscal que deve realizar a perícia é análoga à que se faz acerca da posição de julgador e parte que o Fisco assume no processo administrativo tributário. De um lado, a parcialidade do julgador – e, pois, do agente fiscal que realiza a perícia – é inerente à função que exerce, ou seja, é formal, pois o Estado é

⁷⁰⁶ *Idem*, nota n. 303. CAMBI, na mesma passagem, cita CARNELUTTI, que sustenta que o magistrado não pode deixar de determinar a segunda perícia ou complementação da primeira, afirmando que “...quando o juiz tem à sua disposição meios probatórios para conhecer a realidade dos fatos controvertidos, não tem liberdade para aplicar o mecanismo do ônus da prova, como regra de julgamento, não podendo renunciar à nova e melhor reconstrução desses fatos, sob pena de comprometer a justiça da decisão.”

⁷⁰⁷ *Curso...*, op. cit., p. 98.

⁷⁰⁸ HOFFMANN, *Teoria...*, op. cit., p. 214.

⁷⁰⁹ *Curso...*, op. cit., p. 98.

parte e juiz no processo administrativo. Por outro lado, o fisco deve ser materialmente imparcial, seja quando lança os tributos de sua competência, seja quando julga o processo administrativo, ou ainda, quando faz as vezes de perito, pois seus agentes têm o dever de atuar dentro da legalidade, de modo imparcial e impessoal.

A primeira exigência que se faz é a de que o auditor-fiscal designado para proceder aos exames periciais seja habilitado na área de conhecimento a estes relacionada, mediante comprovação por certidão do órgão profissional correspondente, nos termos do artigo 145, § 2º, do Código de Processo Civil. “*Com efeito, não teria sentido admitir, e.g. laudo de Engenharia assinado por economista, ou laudo contábil por bacharel em Direito*”⁷¹⁰. O perito deve, portanto, acumular a função de auditor-fiscal com a habilitação técnica necessária para realizar os exames periciais para os quais foi designado.

Ressalva BOTTALLO que o perito, a despeito de ser servidor fazendário, “*...tem compromisso apenas com a já destacada ‘busca da verdade material’, o que lhe impõe o dever de imparcialidade, sob pena de responder pelos danos causados*”⁷¹¹.

A prova pericial, para ser realizada, no processo administrativo tributário, condiciona-se ao atendimento dos “*...requisitos de utilidade, imprescindibilidade e praticabilidade*”, de acordo com a prescrição do artigo 18 do Decreto n. 70.235/72⁷¹². Tais requisitos são compatíveis com os requisitos estabelecidos pelo parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil, que dispõe que a perícia deve ser indeferida quando “*I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico; II – for desnecessária em vista de outras provas produzidas; III – a verificação for impraticável*”. A autoridade julgadora deverá verificar se o exame pericial é útil, imprescindível e praticável. Por mais vagos que sejam esses termos, a autoridade deverá fazer essa interpretação, visando perquirir sobre a utilidade, imprescindibilidade e praticabilidade da perícia. Se entender que o pedido de prova pericial preenche esses três requisitos, seu deferimento é imperativo. “*Por esse motivo, é nula a decisão administrativa que indefere pedido de exame pericial sem motivá-lo de forma apropriada, reconhecendo uma das hipóteses previstas na legislação*”⁷¹³.

⁷¹⁰ *Ibidem*, p. 99.

⁷¹¹ *Idem*.

⁷¹² *Ibidem*, p. 97. O artigo 18 do Decreto n. 70.235/72 assim dispõe: “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las **necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observado o disposto no art. 28, ‘in fine’” (grifos nossos).

⁷¹³ TOMÉ, A prova..., *op. cit.*, p. 129.

4.2.6.3. O requerimento da prova pericial no processo administrativo tributário

A prova pericial é expressamente admitida e regulada pelo Decreto n. 70.235/72. De acordo com o seu artigo 16, IV, o impugnante que tiver interesse na realização da prova pericial deve requerê-la expressamente em sua petição de impugnação, formulando os quesitos pertinentes e indicando o assistente técnico, apresentando sua qualificação e endereço. O § 1º dispõe: “*Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16*”.

Já nos manifestamos, no item 4.1.4, acerca da possibilidade de ofensa a princípios constitucionais que esse dispositivo normativo pode acarretar, pelo que apenas nos reportamos às considerações ali expendidas. Sustentamos, também, no caso de prova pericial, que cabe a aplicação do artigo 38, da Lei n. 9.784/99, que possibilita o pedido de realização de novas provas até o momento da decisão final.

Além disso, se, até mesmo no processo judicial, em que as regras procedimentais devem ser mais rígidas que as do processo administrativo, existe o entendimento pacificado de que as partes podem indicar seus assistentes técnicos e apresentar quesitos até o início dos trabalhos periciais, não vemos porque manter entendimento contrário no processo administrativo tributário.

4.2.7. INSPEÇÃO OCULAR

4.2.7.1. Introdução

A inspeção judicial, também denominada inspeção ocular, exame judicial ou reconhecimento judicial “...*é o meio de prova que consiste na percepção sensorial direta do juiz sobre qualidades ou circunstâncias corpóreas de pessoas ou coisas relacionadas com o litígio*”, conforme ensina HUMBERTO THEODORO JUNIOR⁷¹⁴.

Ressalva DIDIER JUNIOR, que a inspeção, freqüentemente denominada ocular, pode não se restringir à visão, podendo relacionar-se com outras percepções sensoriais, tais como auditiva, gustativa, tátil e olfativa⁷¹⁵. Segundo esse mesmo autor, a

⁷¹⁴ **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo Civil e Processo de Conhecimento**, v. I, p. 485.

⁷¹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 237.

inspeção independe da existência de início de prova do fato nos autos. “*Não se trata de diligência instrutória ‘ulterior’ ou ‘secundária’. Pode ser utilizada como prova principal e única, se for o caso*”⁷¹⁶.

A inspeção pode recair sobre pessoas – que podem ou não ser partes do processo –, coisas ou lugares⁷¹⁷. A inspeção, em regra, ocorre em audiência, quando se tratar de pessoas ou coisas que podem ser levadas à presença do juiz. O juiz pode, contudo, deslocar-se até o local onde esteja a coisa ou a pessoa, ou até o lugar que será inspecionado, quando, nos termos do artigo 442, considerar necessário, para melhor verificação ou interpretação dos fatos que deva observar; quando a coisa ou a pessoa não puder ser apresentada em juízo, senão com grandes dificuldades, ou ainda, quando for necessário para a reconstituição dos fatos.

O juiz pode praticar a inspeção assistido por um ou mais peritos por ele designados, se assim for conveniente, nos termos do artigo 441 do Código de Processo Civil. É assegurado o direito da partes de acompanharem a inspeção, prestando esclarecimentos e fazendo as observações que considerem de interesse da causa, conforme o parágrafo único do artigo 442. As partes, outrossim, podem ser assistidas por assistentes técnicos de sua confiança.

Após a conclusão da diligência, o juiz determinará a lavratura do “*auto circunstanciado*”, fazendo dele constar tudo o que considerar útil para o julgamento da causa, de acordo com o disposto no artigo 443 do Código de Processo Civil. O auto circunstanciado poderá ser instruído, ainda, com desenho, gráfico ou fotografia. Observam MARINONI e ARENHART que “...o que não constar do auto não poderá servir para fundamentar a sentença, mesmo porque não é prova ‘constante dos autos’”⁷¹⁸.

Finalmente, do auto circunstanciado somente deve constar a “...*enunciação ou notícia dos fatos apurados...*”, pois, segundo THEODORO JUNIOR, “...o auto não é o local adequado para o juiz proferir julgamento de valor quanto ao fato inspecionado, apreciação que deverá ficar reservada à sentença”⁷¹⁹.

⁷¹⁶ *Ibidem*, p. 238.

⁷¹⁷ THEODORO JUNIOR, **Curso...**, *op. cit.*, p. 485.

⁷¹⁸ **Comentários...**, t. 2, *op. cit.*, p. 618.

⁷¹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 486.

4.2.7.2. A inspeção no processo administrativo tributário

Praticamente ignorada pela doutrina pátria entre os meios de prova, a inspeção ocular é considerada “...escassamente utilizada no processo administrativo tributário”, ou “...senão acidentalmente” utilizada, segundo afirma PAULO BONILHA⁷²⁰.

O esquecimento desse meio de prova pela doutrina não encontra justificativa: trata-se de atividade probatória freqüentemente realizada, no curso do procedimento fiscalizador que antecede ao lançamento tributário, e, por essa razão, é também muito utilizado no processo administrativo tributário contencioso. O fato é que a realização das inspeções ocorre, geralmente, no procedimento fiscalizador que culmina com o lançamento. No entanto, havendo impugnação do lançamento, a inspeção, devidamente reduzida a termo escrito, entra no processo administrativo tributário contencioso. A circunstância de a inspeção estar veiculada sob a forma documental não retira a sua natureza de meio de prova típico⁷²¹.

O artigo 10 do Decreto n. 70.235/72 fornece indicações de que existe inspeção ocular no processo administrativo tributário, ao dispor que o início do procedimento fiscal dá-se com “II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III – o começo do despacho aduaneiro da mercadoria importada”.

Ora, a apreensão de mercadorias, documentos ou livros ocorre por ato físico da autoridade fiscalizadora, que, muitas vezes dirige-se ao estabelecimento comercial ou industrial da pessoa jurídica para proceder à fiscalização. No estabelecimento, a autoridade verifica se, naquele endereço, realmente funciona a pessoa jurídica de acordo com a descrição do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, se a atividade informada no seu objeto social condiz com a atividade verificada *in loco* por ela, se o faturamento e as rendas declaradas condizem com a estrutura física do sujeito passivo *etc.* Não é raro que os agentes fiscais passem um período dentro do estabelecimento da pessoa jurídica, analisando toda a sua documentação, livros fiscais e contábeis, a fim de verificar algum indício ou prova que permita concluir pela existência de obrigações tributárias não declaradas e/ou não pagas.

⁷²⁰ Da prova..., p. 83.

⁷²¹ Sustentamos, anteriormente, que todos os meios de prova assumem a forma documental ao ingressar no processo, o que não significa que todos os meios de prova sejam “documentos”. Assim ocorre com o depoimento pessoal das partes, com o depoimento testemunhal, com a prova pericial, com a confissão e com os meios de prova atípicos.

Geralmente, essas diligências ocorrem antes da apreensão de documentos, mercadorias e livros.

Outrossim, nos despachos aduaneiros, a “*conferência aduaneira*” é procedimento que objetiva identificar o importador ou o exportador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, tributárias e outras, exigíveis em razão da importação ou da exportação⁷²². Na importação, a conferência deve ocorrer na presença do importador ou de seu representante, assim como, na exportação, que deve ocorrer na presença do exportador ou de seu representante. A verificação da mercadoria submete-se a critérios de seleção e amostragem, a serem estabelecidos por regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A fiscalização, na quantificação e identificação da mercadoria submetida a controle, pode contar com o auxílio de assistentes técnicos.

O Regulamento Aduaneiro prevê, ainda, o procedimento de “*vistoria aduaneira*”, que se destina a “...verificar a ocorrência de avaria ou de extravio de mercadoria estrangeira entrada no território aduaneiro, a identificar o responsável e a apurar o crédito tributário dele exigível”⁷²³, o procedimento de “*conferência final do manifesto de carga*”, que visa “...constatar extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante confronto do manifesto com os registros de descarga (sic)”⁷²⁴.

Esses são apenas alguns exemplos de inspeções realizadas pela autoridade administrativa nos procedimentos de fiscalização, tendentes a realizar o lançamento tributário. Muito embora sejam realizados em momento anterior ao ato de lançamento, pois lhe servem de fundamento, são meios de prova típicos, plenamente utilizáveis no processo administrativo tributário contencioso.

Para que tenham validade como meios de prova, as inspeções devem ser realizadas na presença dos sujeitos passivos, que devem ter a oportunidade de dela participar, formulando observações e manifestando-se sempre que reputarem necessário. Outrossim, os sujeitos passivos podem valer-se de assistentes técnicos qualificados para acompanhamento da inspeção. Outras providências necessárias a garantir o contraditório e a ampla defesa devem sempre ser admitidas, sob risco de nulidade da prova. Afinal, no processo

⁷²² Artigos 504 e 528, do Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro.

⁷²³ Artigo 581 e seguintes do Decreto n. 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro.

⁷²⁴ Artigos 589 e seguintes, Decreto n. 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro.

administrativo tributário “*Não há prova sigilosa, parcial ou excludente*”, adverte EGON BOCKMANN MOREIRA⁷²⁵.

4.2.8. PROVA EMPRESTADA

4.2.8.1. A prova emprestada no processo civil

Prova emprestada é a prova de um fato, produzida em um processo, que é trasladada para outro processo, evitando a produção da prova do mesmo fato. Sua produção fundamenta-se no princípio da economia processual, permitindo que, com o mínimo de atividade processual, seja alcançada “...a máxima efetividade do direito material”, pois a parte se pode valer de prova já produzida em outro processo sem a necessidade de sua reprodução. Mesmo que a prova possa ser reproduzida, aproveita-se a prova de outro processo, com economia de tempo e de despesas processuais. As provas emprestadas também encontram sua utilidade quando as fontes de prova não estiverem mais disponíveis, como, por exemplo, morte ou desaparecimento de uma testemunha, desaparecimento dos vestígios *etc*⁷²⁶.

A prova emprestada é um meio atípico de prova, pois não encontra previsão legal expressa. No entanto, como nosso sistema processual admite a liberdade dos meios de prova, nada obsta a utilização da prova emprestada, desde que lícita, legítima e constitucional⁷²⁷. A prova emprestada pode assumir as vestes de todos os meios de prova típicos – depoimento das partes, documento, confissão, perícia, testemunho, inspeção – mas sempre ingressará no processo através da forma documental.

É requisito de admissibilidade da prova emprestada que tenha sido produzida em um processo entre as mesmas partes e com o mesmo objeto do processo para o qual ingressará. Requer-se, também, a transcrição integral da prova produzida no processo anterior, através de fotocópia integral ou de certidão de inteiro teor. A prova deve ter sido validamente realizada, observando os princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal *etc*.⁷²⁸

⁷²⁵ **Processo...**, *op. cit.*, p. 342.

⁷²⁶ CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 53.

⁷²⁷ *Ibidem*, p. 46.

⁷²⁸ MOREIRA, **Processo...**, *op. cit.*, p. 344.

A necessidade de que as partes do processo, para o qual a prova será emprestada sejam as mesmas do processo originário, decorre da necessidade de preservação da garantia do contraditório. Porém, é possível que um terceiro que não tenha participado do processo originário possa, na qualidade de parte no segundo processo, requerer o empréstimo da prova, desde que, assevera CAMBI, “...a parte ‘contra quem’ a prova emprestada seja usada tenha participado do primeiro processo...”⁷²⁹. Ou seja, sob risco de nulidade, a prova emprestada não poderá ser empregada em desfavor de quem não participou do primeiro processo, pois ele não teve a possibilidade de interferir na sua constituição.

A prova emprestada deve sujeitar-se, em todo o caso, à possibilidade de impugnação da parte que não a requereu, tendo em vista o princípio do contraditório e da ampla defesa. Asseveram MARINONI e ARENHART:

A legitimidade da prova emprestada, como se sabe, depende da efetividade do princípio do contraditório. A prova pode ser trasladada de um processo a outro desde que a parte contra a qual for ser produzida a prova tenha participado adequadamente em contraditório do processo originário, ou seja, do processo em que foi produzida originariamente a prova⁷³⁰.

O contraditório não é imprescindível no momento da formação da prova, especialmente se ela ocorrer fora do processo, como sói ocorrer com as provas documentais. No entanto, o contraditório deve estar presente no momento da admissão da prova no processo, ou melhor, no momento de sua produção⁷³¹.

As provas inválidas não podem ser emprestadas, ou seja, aquelas provas que não observaram as formalidades legais. Vale dizer, as provas que não poderiam ser utilizadas no processo de origem, por vício de invalidade, não podem ingressar em outro processo na qualidade de prova emprestada, porque permanecerão nulas, como, por exemplo, as provas obtidas por meios ilícitos.

Quanto à sua eficácia probatória, a prova emprestada não possui a mesma força que lhe foi atribuída no processo do qual se originou. A prova emprestada não possui eficácia vinculante para o julgador, e deve ser avaliada no contexto do livre convencimento do juiz⁷³².

⁷²⁹ **A prova...**, *op. cit.*, p. 54.

⁷³⁰ **Comentários...**, t.1, *op. cit.*, p. 177.

⁷³¹ *Ibidem*, p. 181-182.

⁷³² Nesse sentido, CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 62, TOMÉ, **A prova...**, *op. cit.*, p. 119.

4.2.8.2. A prova emprestada no processo administrativo tributário

A prova emprestada no processo administrativo tributário pode assumir duas acepções, conforme informa FABIANA TOMÉ: a prova emprestada processual, ou seja, “...aquela inerente ao direito processual civil, consistente na construção de uma nova prova, idêntica à já produzida em outro processo envolvendo as mesmas partes...” e “...as informações fornecidas por qualquer das Fazendas Públicas, obtidas por meio de procedimentos fiscalizatórios por elas realizados (sic)”⁷³³.

Quanto à primeira acepção, reportamo-nos integralmente ao item precedente, cujas observações são plenamente cabíveis ao processo administrativo tributário. Acrescentamos apenas que o Decreto n. 70.235/72 admite a prova emprestada em seu artigo 30, § 3º, ao atribuir eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, realizados pelo Laboratório Nacional de Análises, pelo Instituto Nacional de Tecnologia ou outro órgão federal congênere, contidos em outros processos administrativos tributários, trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel:

- a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;
- b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Em relação à segunda acepção da prova emprestada tributária, TOMÉ afirma, de forma incisiva, que “...esta, não configura, jamais, prova plena do fato jurídico em sentido estrito”⁷³⁴. Trata-se das informações trocadas entre as Fazendas Públicas da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no intuito de fiscalizarem os tributos respectivos, nos termos do artigo 199 do Código Tributário Nacional e do inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal.

Observa BONILHA que essa troca de informações “...diz respeito aos elementos informativos do lançamento e consiste em uma ciência e assunção de resultados de investigações levadas a efeito por outro ente tributante...”⁷³⁵. Informa o autor ser freqüente a utilização, pela União, dos resultados decorrentes de procedimentos de fiscalização relativos ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, “...para tomar por empréstimo prova de indícios ou presunções que corroboram evasão de impostos de sua

⁷³³ *Idem.*

⁷³⁴ *Ibidem*, p. 120.

⁷³⁵ **Da prova...**, *op. cit.*, p. 98-99.

competência: Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre a Renda, por exemplo”⁷³⁶. Para esse jurista, a prova emprestada tributária poderia ser aceita como fundamento da pretensão fiscal, mas não de modo incondicional, “...pois, em muitos casos, ela pode não oferecer segurança e estrita pertinência com os pressupostos indispensáveis ao convencimento de que ocorreu o fato gerador do fisco que a tomou por empréstimo”⁷³⁷.

Em nossa visão, a prova emprestada tributária não pode ser considerada mais do que um simples indício do fato jurídico tributário, e não tem força suficiente, por si só, para fundamentar a realização do lançamento. O que esse intercâmbio de informações pode viabilizar é a abertura de procedimento de fiscalização, com base nos indícios fornecidos pelo ente político informante. A partir dessas informações, a Fazenda Pública interessada pode iniciar a fiscalização para colher os elementos de prova que confirmem a ocorrência do fato jurídico tributário. “As informações fornecidas por outro ente tributante devem somar-se a outras provas para, só então, ter-se por provada a ocorrência do fato previsto na hipótese normativa geral e abstrata”⁷³⁸. Outrossim, a prova emprestada tributária deve-se submeter ao crivo do contraditório, assegurando-se ao sujeito passivo a oportunidade de impugná-la, trazendo ao processo contra-argumentos e contraprovas⁷³⁹.

⁷³⁶ *Ibidem*, p. 99.

⁷³⁷ *Ibidem*, p. 100-101.

⁷³⁸ *Ibidem*, p. 123.

⁷³⁹ O próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem entendido pela insuficiência das informações prestadas por outros entes políticos para fundamentar lançamento tributário: “IRPF - PROVA EMPRESTADA - DADOS CONSTANTES EM DECLARAÇÃO DE PRODUTOR RURAL DE INTERESSE ESTADUAL - OMISSÃO DE RENDIMENTOS NA ATIVIDADE RURAL - A omissão de rendimentos, baseada em certos indícios, há de repousar, comparativamente, em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista, baseada em prova emprestada, cujos dados levantados não são conclusivos. A prova emprestada deverá ser examinada em si mesma, pois certos casos, devem servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de haver o contribuinte preenchido Declaração de Produtor Rural de interesse Estadual, com informações aproximadas do valor das vendas de produtos pecuários, por si só, não implica omissão de rendimentos na atividade rural, mormente se a autoridade lançadora não se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável.” Acórdão 104-18535, 1º Conselho de Contribuintes, Relator Nelson Mallmann, julgado em 22/01/2002.

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PROVA EMPRESTADA - Não pode prosperar a presunção de omissão de receita baseada, unicamente, em prova emprestada pelo fisco estadual, não restando demonstrada sua ocorrência, máxime quando a fiscalização procedeu ao lançamento mediante simples menção ao auto lavrado na área estadual; o que se toma emprestado é a prova e não o auto de infração estadual. (...)” Acórdão 106-10141, 1º Conselho de Contribuintes, Relatora Ana Maria Ribeiro dos Reis, julgado em 12/05/1998.

4.2.9. A PROIBIÇÃO DE PROVAS OBTIDAS POR MEIOS ILÍCITOS

4.2.9.1. Observações gerais

A verdade é um valor a ser perseguido no processo, mas não é um valor absoluto: deve ser sopesada com os demais valores tutelados pelo ordenamento jurídico. “A verdade processual não é um fim em si mesma, mas mero instrumento para realizar a justiça”⁷⁴⁰. Isso significa que o ordenamento pode restringir a busca pela verdade, no processo, a fim de assegurar um outro valor, que, no caso concreto, seja considerado mais relevante, tudo em nome da realização da justiça⁷⁴¹. Por isso, existe uma tensão permanente entre a busca pela verdade e a proibição de utilização de provas obtidas por meios ilícitos, que é um limite relevante ao alcance da verdade no processo.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, LVI, veda a admissão, no processo, de “...provas obtidas por meios ilícitos”. O artigo 30 da Lei n. 9.784/99 repete a prescrição constitucional, no que se refere ao processo administrativo. Por sua vez, o §2º do artigo 38, do mesmo diploma legal, dispõe que “Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”. O Decreto n. 70.235/72 nada dispõe sobre a proibição da utilização de provas obtidas por meios ilícitos.

Lembra CAMBI que a ilicitude é categoria geral do direito, não se relacionando exclusivamente com o direito material ou com o direito processual. Por isso, a ilicitude do meio de obtenção da prova pode ocorrer tanto fora quanto dentro do processo. A ilicitude pode ser praticada pelas partes, por terceiros ou pelo julgador da causa⁷⁴². O jurista paranaense propõe a adoção da noção de “provas inconstitucionais”, para designar “...toda prova que violar direitos fundamentais tutelados constitucionalmente”, independentemente de a ilicitude ter se originado dentro ou fora do processo. A prova inconstitucional não pode ser admitida ou utilizada no processo: seja por ofensa a norma de direito processual, seja por ofensa a norma de direito material.

⁷⁴⁰ CAMBI, A prova..., *op. cit.*, p. 63.

⁷⁴¹ *Idem*.

⁷⁴² *Ibidem*, p. 65.

...se a prova ofender outro valor constitucional considerado pelo juiz, no caso concreto, hierarquicamente mais relevante que o direito à prova ou que o direito que pretende ser investigado pela prova judicial, esta não poderá ser utilizada para fins de reconstrução dos fatos no processo.⁷⁴³

A ilicitude da prova relaciona-se com o “...vício que afeta o conteúdo da prova...” e não propriamente com a violação de normas processuais, relativas ao procedimento probatório, ou substanciais, concernentes à proibição de uma conduta pela qual a prova é obtida pela parte⁷⁴⁴.

A prova ilícita não pode ser confundida com a prova atípica: esta “...é aquela que não está prevista no ordenamento jurídico, ao passo que a prova ilícita é um conceito que pode atingir tanto a prova atípica quanto a prova típica”. Por isso, uma prova típica que viole uma norma legal não pode, por isso, ser usada como prova atípica. Por outro lado, tratando-se de prova atípica, o juiz deve dar atenção especial ao princípio do contraditório, evitando sua violação, empregando corretamente os critérios de valoração da credibilidade e da eficácia da prova⁷⁴⁵.

As provas ilícitas por derivação, ou seja, aquelas que são, em si mesmas lícitas, mas obtidas através de outra ilicitamente obtida, também são vedadas. Trata-se da “teoria dos frutos da árvore envenenada”, adotada pelo Supremo Tribunal Federal⁷⁴⁶.

Assim como a busca da verdade processual não é um valor absoluto, a vedação de utilização das provas obtidas por meios ilícitos prevista, na Constituição Federal, também não o é. Assevera CAMBI, bem fundamentado no magistério de BARBOSA MOREIRA e de ADA PELEGRINI GRINOVER, que a interpretação literal do texto constitucional implica a admissão de um “...limite apriorístico e absoluto ao direito à prova...”. Esse limite poderia inviabilizar o exercício do direito à prova bem como impossibilitaria a crítica acerca da sua efetividade nos casos concretos. Conseqüentemente, estar-se-ia autorizando a violação de valores constitucionais mais relevantes que o positivado na vedação das provas obtidas por meios ilícitos, podendo “...com isso, infringir o próprio princípio da convivência das liberdades, pelo qual nenhum direito pode ser exercido de modo danoso à ordem pública ou às liberdades alheias”⁷⁴⁷. A solução do dilema está na aplicação do princípio da proporcionalidade, através do qual se faz a ponderação dos direitos e dos

⁷⁴³ *Ibidem*, p. 68.

⁷⁴⁴ *Ibidem*, p. 69.

⁷⁴⁵ MARINONI e ARENHART, **Comentários...**, t.1, *op. cit.*, p. 181.

⁷⁴⁶ Sobre o tema, conferir MARINONI e ARENHART, **Comentários...**, t. 1, *op. cit.*, p. 178-180, CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 113-117.

⁷⁴⁷ *Ibidem*, p. 70.

valores constitucionais conflitantes, decidindo-se qual deve ser sacrificado em prol do outro⁷⁴⁸. O princípio da proporcionalidade funciona como um “...*mecanismo de abertura do sistema jurídico...*”, que permite que a norma jurídica contida no artigo 5º, LVI, da Constituição Federal., não seja interpretada como “...*uma regra rígida que impeça toda e qualquer prova ilícita, mas uma regra aberta às circunstâncias que possam aparecer nos casos concretos...*”⁷⁴⁹.

4.2.9.2. Provas obtidas por meios ilícitos e o processo administrativo tributário

Além das observações precedentes aplicáveis ao gênero processo, no processo administrativo em geral – incluindo-se o tributário – aplicam-se as disposições, já mencionadas, da Lei n. 9.784/99.

No âmbito do processo administrativo geral federal, EGON BOCKMANN MOREIRA afirma que não se cogita da possibilidade de que a Administração Pública esteja autorizada a produzir provas ilícitas, pois “...*os princípios da legalidade e da moralidade vedam peremptoriamente essa alternativa*”. Porém, no que se refere à atividade do particular, entende ser possível a sua utilização “...*de forma mui restrita e ponderada...*”⁷⁵⁰. Sustenta, o professor paranaense, que o § 2º do artigo 38 da Lei n. 9.784/99 não possibilita dúvidas quanto à sua plena incidência, pois se refere ao pedido de provas realizado pelo particular, a serem “...*futuramente produzidas intra-autos*”, ou seja, provas constituídas. Desse modo, não será possível à Administração deferir a produção de prova ilícita requerida pelo interessado, muito menos é admissível a produção dessa prova espontaneamente pelo agente

⁷⁴⁸ Segundo HUMBERTO ÁVILA, a proporcionalidade não é um princípio, mas um “...*postulado estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim...*”. A aplicabilidade do postulado da proporcionalidade depende de elementos, quais sejam, “...*um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles...*”. Outrossim, para sua aplicação deve-se proceder a três exames fundamentais: “...*o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?)*”. Os postulados não são violados, mas apenas deixam de ser aplicados. Apenas princípios e regras são violados. Os postulados situam-se num plano distinto do plano das normas cuja aplicação estruturam. “*A violação deles consiste na não-interpretação de acordo com sua estruturação. São, por isso, metanormas, ou normas de segundo grau*” – **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, p. 85-127.

⁷⁴⁹ CAMBI, A prova..., *op. cit.*, p. 72.

⁷⁵⁰ Processo..., *op. cit.*, p. 348.

público⁷⁵¹. No entanto, o artigo 30 da referida lei, afirma MOREIRA, permite ponderações e uma divisão entre provas dos particulares e da Administração. Como já afirmado, à Administração é vedado obter provas por qualquer meio ilícito. Por outro lado, a prova pré-constituída, obtida pelo particular e juntada ao processo, requer a valoração do órgão julgador, que deverá fundamentar, motivadamente e de acordo com as circunstâncias do caso concreto, a recusa ou a admissão da prova⁷⁵².

Ao tratar do processo administrativo tributário, EDUARDO BOTTALLO, por sua vez, assume postura menos flexível, sustentando não prevalecer o argumento “...de que a utilização de provas obtidas ilicitamente poderia justificar-se caso delas resultasse a obtenção de benefício de relevante valor social”, pois, embora sedutora, a idéia veicularia “...enormes riscos (sic)”⁷⁵³.

FABIANA TOMÉ também discorda da possibilidade de temperamentos quanto à utilização de provas ilícitas no processo administrativo tributário. Para ela, “...é o próprio sistema do direito que determina como as realidades jurídicas serão constituídas. E ao fazê-lo, exige que o relato dos fatos seja realizado de forma específica, com observância à legislação em vigor”⁷⁵⁴.

Para nós, a postura mais flexível de CAMBI e de MOREIRA, no sentido de analisar o caso concreto, com a incidência dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e finalidade, não contraria a Constituição Federal e a Lei n. 9.784/99. O direito à prova não é absoluto, mas também não pode sofrer limitações absolutas, especialmente diante da garantia fundamental do contribuinte de que somente pode ser tributado de acordo com a exata manifestação da sua capacidade contributiva, nos estritos termos da lei. A vedação de provas obtidas por meios ilícitos é a regra e merece todo o respeito por parte da Administração Pública, na condução do processo administrativo tributário. No entanto, as circunstâncias concretas hão de ser analisadas pelo órgão julgador, para verificar se os direitos fundamentais violados pela prova obtida por meio ilícito devem ou não prevalecer diante da necessidade de busca da verdade processual. Nesse ponto, concordamos com CAMBI, no sentido de ser o princípio da proporcionalidade um “*mecanismo de abertura*” do sistema jurídico, que afasta

⁷⁵¹ *Ibidem*, p. 348-349.

⁷⁵² *Ibidem*, p. 349. MOREIRA sustenta que se a prova for fruto de ilícito gravíssimo deve ser descartada de plano, devendo seu autor ser responsabilizado. A possibilidade de ponderação aplicar-se-ia apenas a ilícitos menos graves, a serem avaliados pelos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e finalidade, de acordo com o interesse público em jogo.

⁷⁵³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 90.

⁷⁵⁴ **A prova...**, *op. cit.*, p. 147.

conclusões apriorísticas sobre o tema e possibilita a busca de decisões mais justas. De todo modo, a admissão de provas obtidas por meios ilícitos é sempre excepcional.

4.2.10. PRESUNÇÕES E INDÍCIOS

4.2.10.1. Presunções jurídicas

Em uma acepção vulgar, presumir significa “...*aquele grau de convicção que conta de antemão com a possibilidade de uma demonstração da realidade contrária, mas que, apesar disso, e depois de prévias vacilações, pronuncia-se decididamente por uma das duas soluções possíveis*”, conforme leciona DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, citando HEDEMANN⁷⁵⁵.

Para LEONARDO SPERB DE PAOLA, presunção, em uma noção bastante ampla, é algo que

... dissipa dúvidas sobre a realidade, optando por aquilo que, embora não seja certo, é provável. Estabelece, a partir de uma correlação natural (observa-se a experiência cotidiana, que determinados eventos estão, em regra, ligados a outros), uma correlação lógica (da prática, passa-se à formulação de um juízo, que, quando for aplicado, dispensará nova observação da realidade)⁷⁵⁶.

Assevera o jurista paranaense que a idéia principal de presunção é a de “...*relacionamento entre dois fenômenos, os quais, na experiência, aparecem em íntima conexão, isto é, ocorrendo um, o mais das vezes sucederá o outro*”⁷⁵⁷.

Ambos os autores citados criticam, com razão, a adoção de um conceito muito amplo e vulgar de presunção.

Primeiramente, ressalta MARÍN-BARNUEVO que a definição vulgar de presunção – que é possivelmente o embrião do atual instituto jurídico da presunção – não traz nada de novo ao estudo do Direito, pois um significado de tal amplitude abrange praticamente a toda e qualquer atividade valorativa humana. Entende ele que as limitações próprias da razão impedem ao ser humano que alcance uma certeza absolutamente livre de quaisquer

⁷⁵⁵ **Presunciones y técnicas presuntivas em Derecho Tributario**, p. 57. “...*aquel grado de convicción que cuenta de antemano con la posibilidad de una demostración de la realidad contraria, pero que, a pesar de eso, y tras previas vacilaciones, se pronuncia decididamente por una de las dos soluciones posibles*”.

⁷⁵⁶ **Presunções...**, op. cit., p. 59.

⁷⁵⁷ *Ibidem*, p. 60.

dúvidas, e, conseqüentemente, a crença ou convicção sempre trará uma margem mínima de dúvida. Desse modo, a maioria dos juízos realizados pela inteligência humana teria o caráter presuntivo, especialmente a fixação formal dos fatos dentro de um procedimento ou de um processo, que sempre permite a demonstração de uma realidade contrária⁷⁵⁸.

SPERB DE PAOLA, por sua vez, critica a amplitude do conceito pelo fato de envolver, sob o mesmo rótulo, institutos jurídicos de natureza jurídica distintas – presunções legais absolutas, presunções legais relativas e presunções simples. Para ele, “...as presunções legais absolutas, por exemplo, estão mais próximas das ficções (para alguns juristas são iguais a elas) do que das demais presunções. Ambas têm a ver com formulação de regras jurídicas de fundo”. Outrossim, as presunções legais relativas e as presunções simples não têm muitas coisas em comum, senão com a circunstância de estarem relacionadas com questões de prova. Juridicamente, portanto, o conceito amplo de presunção é de pouca utilidade prática, visto que as “espécies” de presunções não pertencem ao mesmo gênero. Sustenta o jurista paranaense que o conceito amplo de presunção apenas se relaciona com o de presunção simples. Por sua vez, nas presunções absolutas, a presunção “...manifesta-se nas razões que levaram o legislador a regular a matéria de tal ou qual forma, isto é, restringe-se ao momento de gênese normativa”⁷⁵⁹.

Apesar de serem um instrumento útil para o conhecimento e determinação dos fatos jurídicos, as presunções não constituem um meio de prova. Meios de prova são instrumentos para que se atinja o conhecimento acerca da ocorrência dos fatos, enquanto que as presunções correspondem ao juízo intelectual que o órgão aplicador do direito realiza a partir dos indícios trazidos ao processo através dos diversos meios de prova. De acordo com MARÍN-BARNUEVO, as presunções, muito embora não sejam meios de prova, consistem em um “...instituto probatório...”, que permite que se alcance a certeza sobre a realidade de um fato não provado, através da prova de outro fato distinto⁷⁶⁰. No mesmo sentido, CAMBI assevera que as presunções não são meios de prova, mas atividade e resultado da prova⁷⁶¹. “Pelas presunções, pode-se deduzir do fato provado (conhecido) a existência do fato relevante para o processo: logo, não é um meio de prova, mas apenas uma ‘operação mental’ pela qual se pode raciocinar a partir do fato demonstrado, por outros meios de prova”⁷⁶².

⁷⁵⁸ **Presunciones...**, op. cit., p. 57-58.

⁷⁵⁹ **Presunções...**, op. cit., p. 60-61.

⁷⁶⁰ **Presunciones...**, op. cit., p. 69.

⁷⁶¹ **A prova...**, op. cit., p. 359.

⁷⁶² *Ibidem*, p. 360.

A partir das críticas e observações precedentes, MARÍN-BARNUEVO, visando formular um conceito amplo para abranger as presunções jurídicas, mas preciso o suficiente para afastar as generalidades inúteis que vulgarizam o termo, afirma que

...presunção é o instituto probatório que permite ao operador jurídico considerar certa a realização de um fato mediante a prova de um outro fato distinto do pressuposto fático da norma cujos efeitos se pretendem, devido à existência de um nexo que vincula ambos os fatos ou ao mandamento contido em uma norma.⁷⁶³

Com efeito, esse conceito abrange tanto as presunções simples quanto as legais, pois quando trata do “operador jurídico”, considera tanto o órgão julgador de um processo, que se utiliza das presunções simples de acordo com as máximas de experiência, quanto o legislador, que, no âmbito pré-legislativo, formula as presunções e positiva-as nos textos legais.

MARIA RITA FERRAGUT sustenta que a presunção possui mais de uma definição, por se tratar de “...*proposición prescriptiva, relación e fato*”⁷⁶⁴. Se considerada como “*proposición prescriptiva*”, presunção significa

... norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).⁷⁶⁵

Como “*relación*”, a presunção é “...*vínculo jurídico que se establece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato*”. Por fim, como fato é prova indireta: “...*é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescriptivo) que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias*”⁷⁶⁶.

Assevera, ainda, a jurista paulista que “...*é a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova ... e não o conhecimento ou não do*

⁷⁶³ **Presunciones...**, op. cit., p. 71. “...*presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar certa la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al supuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma*”.

⁷⁶⁴ **Presunções...**, op. cit., p. 112.

⁷⁶⁵ *Ibidem*, p. 113.

⁷⁶⁶ *Idem*.

evento”. Segundo seu entendimento, “...as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta”. Para ela, tanto as provas diretas quanto as indiretas “...apenas ‘presumem’”, pois o direito somente atinge a “...manifestação do evento...”. Isso porque entende que “...o real não há como ser alcançado de forma objetiva: **independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável**”⁷⁶⁷.

O uso das presunções no Direito justifica-se pela necessidade de facilitar a prova dos fatos constitutivos dos direitos de quem, muitas vezes, diante de enormes dificuldades, encontra-se faticamente impossibilitado de ver seu direito realizado. MARÍN-BARNUEVO afirma que o recurso às presunções é legitimado por uma “...finalidade aliviadora...”⁷⁶⁸. A facilitação da prova dos fatos, através do uso das presunções, visa preservar o princípio da igualdade de armas entre as partes do processo⁷⁶⁹.

As presunções possuem caráter subsidiário dentro das regras de prova. Sua utilização deve ser excepcional, especialmente quando a prova dos fatos controvertidos no processo através dos meios diretos convencionais seja muito difícil. Em tais casos, é necessário o manejo dos instrumentos adequados a fim de evitar uma injustiça. As presunções são instrumentos dessa natureza. Porém, elas devem ser empregadas com as devidas precauções, evitando-se que sua utilização, sob a desculpa de estabelecer a igualdade das partes no processo, conduza a uma inversão do desequilíbrio inicial que se pretende corrigir, o que é, do mesmo modo, injusto⁷⁷⁰.

As **presunções** são, geralmente, classificadas pela doutrina em **relativas** e **absolutas**. As primeiras admitem prova em contrário enquanto que as segundas não. As presunções também podem ser classificadas em **simples** e **legais**. As **presunções simples** não são previstas pela lei, e decorrem do raciocínio lógico do julgador diante das provas e das alegações das partes. As **presunções simples são sempre relativas**, ou seja, sempre podem ceder diante de prova em contrário. As presunções legais são as que encontram previsão expressa nos textos normativos. O raciocínio lógico do qual decorre a presunção é realizado no momento da elaboração da norma jurídica. Após a positivação da presunção, a atividade é de subsunção: ocorrido o fato previsto na norma jurídica de presunção, deve ser considerado como ocorrido um outro fato. As **presunções legais podem ser relativas ou absolutas**.

⁷⁶⁷ *Ibidem*, p. 114.

⁷⁶⁸ MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones...*, *op. cit.*, p. 73.

⁷⁶⁹ *Ibidem*, p. 74.

⁷⁷⁰ *Ibidem*, p. 75.

Quanto à estrutura, as presunções simples são formadas por três elementos: a “afirmação-base”, a “afirmação-resultado” ou afirmação-presumida e o “nexo lógico” existente entre ambas⁷⁷¹. A “afirmação base” é o fato de cuja crença se permite ao órgão aplicador do direito considerar como certa a realização do outro fato, que se presume ocorrido. É o indício, a prova indireta. É um fato provado com finalidade instrumental, qual seja, de convencer o destinatário sobre a ocorrência de um fato distinto⁷⁷². A “afirmação resultado” ou o fato presumido é o fato indiretamente provado, decorrente da afirmação base, cuja ocorrência fática origina consequências jurídicas⁷⁷³. “Nexo lógico” existente entre a afirmação base e a presumida é o raciocínio lógico que permite, através de máximas da experiência, afirmar a existência da segunda através da verificação da primeira. O nexo causal, sempre que não decorrente de previsão legislativa, deve ser “...preciso e direto...”, a fim de conferir certeza à presunção⁷⁷⁴.

Já as presunções legais prescindem da exigência do estabelecimento do nexo lógico entre a afirmação-base e a afirmação resultado, pelo órgão aplicador do direito. É que o próprio legislador realiza o raciocínio presuntivo antes de elaborar a norma jurídica presuntiva. Citando DECOTTIGNIES, MARÍN-BARNUEVO afirma que “...o julgador não pode adentrar na discussão se a presunção contida em uma lei está ou não bem fundamentada. Esta dispõe, o resto se submete à interpretação que ela dá dos fatos”⁷⁷⁵. No mesmo sentido, SPERB DE PAOLA:

O que caracteriza as presunções legais relativas é a previsão, pelo legislador, que, salvo prova em contrário, a ocorrência de um determinado fato faz pressupor a existência de outro, ao qual estão vinculadas certas consequências jurídicas. No dizer de Aloísio Surgik, o liame entre os fatos já é estabelecido pela lei, cabendo, apenas, a valoração de provas contrárias.⁷⁷⁶

⁷⁷¹ *Ibidem*, p. 82. A terminologia utilizada pela doutrina acerca dos elementos componentes do raciocínio presuntivo pode variar, mas, em geral, a estrutura é a mesma. Como equivalentes de afirmação base, encontra-se fato base, fato indiciário, indício, situação base etc. No sentido de afirmação resultado, verifica-se fato indiciado, fato presumido, ou, até mesmo, presunção, quando se adota o entendimento de que a presunção é o resultado final do raciocínio presuntivo. O nexo lógico é entendido como raciocínio presuntivo, operação mental, nexo causal, relação de causalidade entre o indício e a presunção etc.

⁷⁷² *Idem*.

⁷⁷³ *Ibidem*, p. 86.

⁷⁷⁴ *Ibidem*, p. 87.

⁷⁷⁵ *Ibidem*, p. 92. “...el juzgador no puede entrar a discutir si la presunción contenida en una ley está o no bien fundamentada. Ésta dispone; el resto se somete a la interpretación que ella da de los hechos”.

⁷⁷⁶ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 65

4.2.10.2. Prova indiciária

O indício é a prova sobre um fato conhecido que leva, através de um raciocínio lógico, à conclusão da ocorrência de um fato desconhecido. Os indícios não representam o fato probando, mas apenas o indicam, pois “...neles se assenta o raciocínio que permite a cognição do ‘factum probandum’”⁷⁷⁷. O indício, portanto, é o elemento de prova que representa o fato a ser provado de modo indireto, e a presunção é o resultado da operação mental que se realiza a partir do conhecimento do fato secundário, que permite concluir pela realização do fato principal. Indício é o “...o ponto de partida para fins de se estabelecer uma presunção”⁷⁷⁸.

MARÍN-BARNUEVO afirma que indício é “...a circunstância certa da qual se pode obter, através de um juízo lógico, uma conclusão sobre o fato desconhecido cujo esclarecimento se intenta”⁷⁷⁹. Sua função probatória é meramente instrumental, pois servem para fazer conhecida uma circunstância que não foi provada diretamente. Para esse autor, indício é sinônimo de “...fato base ou pressuposto de fato...” que são elementos componentes das regras de presunção⁷⁸⁰.

“Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido, apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato não conhecido diretamente”, afirma FERRAGUT⁷⁸¹.

Na relação com as presunções, indícios são “fontes de presunções”, segundo a terminologia carneluttiana. Não se tratam de fatos representativos de outros, “...nos quais, por sua própria natureza, a função probatória é essencial, senão de fatos autônomos, cuja função probatória é meramente accidental e surge pela eventualidade de uma relação sua, indefinível a priori, com o fato a provar”⁷⁸². Um fato não é propriamente um indício, a não ser que se converta em um “...quando uma regra de experiência o põe com o fato a provar em uma relação lógica, que permita deduzir a existência ou não existência deste”⁷⁸³.

⁷⁷⁷ CAMBI, A prova..., op. cit., p. 361.

⁷⁷⁸ TOMÉ, A prova..., op. cit., p. 131.

⁷⁷⁹ **Presunciones...**, op. cit., p. 210. De acordo com os originais: “Los indícios son ... la circunstancia cierta de la cual se puede obtener, através de un juicio lógico, uma conclusión sobre el hecho desconocido cuyo esclarecimiento se intenta”

⁷⁸⁰ *Idem*.

⁷⁸¹ **Presunções...**, op. cit., p. 92.

⁷⁸² **A prova...**, op. cit., p. 227.

⁷⁸³ *Ibidem*, p. 228.

Os indícios, portanto, não possuem força probatória própria: apenas quando permitem o conhecimento de fatos relevantes para o processo, de modo indireto, é que se pode falar em prova indiciária. Desse modo, *“A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal”*. Para que a prova indiciária exista, é necessária a presença de indícios, a combinação desses indícios entre si, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências⁷⁸⁴.

Acerca do valor da prova indiciária, PAULO BONILHA assevera que o indício deve ser analisado dentro do contexto probatório que fundamenta a pretensão fiscal. *“Somente com a convicção da presunção é que a autoridade julgadora admitirá a validade e a procedência do lançamento”*⁷⁸⁵. O indício, muitas vezes, é considerado *“...mero princípio de prova...”*, sem força probatória suficiente para fundamentar a existência do fato jurídico tributário⁷⁸⁶.

4.2.10.3. Presunções simples ou *hominis*

As **presunções simples** ou *hominis* resultam do raciocínio do aplicador do direito⁷⁸⁷. Elas não estão estabelecidas em lei, muito embora o Código Civil de 2002, em seu artigo 212, IV, preveja a presunção como meio de prova. Em verdade, ao mencionar a presunção como meio de prova, o legislador referiu-se ao indício, que é o fato-base que permite a inferência mental que leva à presunção. O artigo 335 do Código de Processo Civil, que prevê a utilização de máximas da experiência pelo julgador, também pode ser considerado fundamento de validade para a utilização de tais presunções. Em verdade, caso não existissem os referidos dispositivos legais, ainda assim as presunções simples seriam instrumentos probatórios válidos. A existência de norma jurídica autorizadora do uso das presunções simples é, até mesmo, desnecessária, pois *“...não se pode, por lei, autorizar, limitar ou proibir o juiz de pensar”*⁷⁸⁸. As presunções simples são, pois, ilimitadas e

⁷⁸⁴ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 91.

⁷⁸⁵ **Da prova...**, *op. cit.*, p. 96.

⁷⁸⁶ *Idem*.

⁷⁸⁷ Essa espécie de presunção também é chamada de **judicial**, por decorrer do raciocínio do juiz. Preferimos não usar esse termo, pois estamos tratando do processo administrativo tributário, ou seja, de caráter não-judicial.

⁷⁸⁸ DIDIER JUNIOR, **Curso...**, *op. cit.*, p. 59.

indeterminadas, pois não estão vinculadas a nenhuma norma jurídica geral e abstrata: decorrem do pensamento lógico do aplicador do direito.

Por decorrerem do raciocínio humano, as presunções simples poderiam ser formuladas por qualquer pessoa. Por isso mesmo, são também chamadas de presunções *hominis*. “Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um fato é causa ou efeito de outro fato, conhecida a existência de um, presumimos o outro. A presunção simples é, destarte, uma convenção fundada na ordem normal das coisas”⁷⁸⁹.

As presunções simples são as que mais se aproximam do conceito amplo de presunção. Não são meios de prova, mas instituto probatório, ou seja, permitem que, através um fato conhecido – fato-base, indício – e de uma operação mental adquira-se um determinado grau de certeza acerca da ocorrência de um outro fato indiretamente provado, até então, desconhecido.

As presunções simples podem ser caracterizadas como as ilações tiradas do relacionamento entre um fato conhecido, que, em si, é irrelevante na lide, e um fato desconhecido, cuja existência, pelo contrário, é relevante para o deslinde do processo. São o resultado de um raciocínio que tem como ponto de partida aquilo que é colhido na experiência. A presunção não é, assim, um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental⁷⁹⁰.

O indício prova um fato, a princípio irrelevante, que se relaciona com o fato probando, relevante para o processo. É, portanto, o meio de prova, ou a prova, em sentido objetivo. A presunção relaciona-se com a convicção formada no espírito do julgador, portanto é a prova em sentido subjetivo⁷⁹¹.

Não é correto dizer que o julgador dispensa a produção de provas quando se vale de presunções simples, ou que inverte o ônus da prova. Existe a necessidade de a afirmação base estar provada. Diferentemente do que ocorre com as provas diretas, a prova incide sobre fatos externos à causa, que se ligam aos fatos ou a algum fato da causa por um raciocínio indutivo lógico⁷⁹².

⁷⁸⁹ CAMBI, **A prova...**, *op. cit.*, p. 376.

⁷⁹⁰ SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 72

⁷⁹¹ *Ibidem*, p. 72-73.

⁷⁹² DIDIER JUNIOR, **Curso...**, *op. cit.*, p. 60.

A legislação processual italiana, ao contrário da brasileira, autoriza o uso das presunções simples se forem “...*graves, precisas e concordantes*”⁷⁹³. Trata-se de um parâmetro razoável, que, muito embora não esteja positivado em nosso ordenamento jurídico, pode muito bem ser aqui utilizado, visando evitar o arbítrio e garantir segurança e certeza, o tanto quanto for possível, na determinação dos fatos jurídicos.

A **gravidade** da presunção indica o grau de persuasão e de probabilidade que confirma a relação entre o fato conhecido e o fato desconhecido que se quer provar, muito embora não seja absolutamente certo. O nexó entre o indício e o fato probando deve produzir uma probabilidade suficiente, que autorize a conclusão acerca da ocorrência do fato. A **precisão** consiste na atribuição de um grau de probabilidade alto acerca da hipótese fática. Significa que a conclusão trazida pela relação entre o indício e o fato probando é a mais provável e razoável dentre todas as demais possíveis. A **concordância** requer que o conjunto de indícios porventura existentes convirja para a mesma conclusão, aumentando-se o grau de confirmação sobre o fato provado indiretamente⁷⁹⁴. SPERB DE PAOLA bem lembra que “...nenhum dos requisitos mencionados exige, do operador jurídico, respostas exatas, absolutamente certas. Mais uma vez, o objetivo são aproximações verossímeis”⁷⁹⁵.

É bom relembrar que as presunções simples são sempre relativas, ou seja, admitem prova em contrário. Para a refutação da afirmação resultado, é necessário que se prove que a afirmação-base é falsa, ou, ainda que verdadeira, não prevalece sobre outros indícios que apontam em sentido diverso. Ainda, as provas podem demonstrar que o nexó lógico existente entre o fato indiciário e o fato indiciado não existe, ou seja, que verdadeira a afirmação-base, dela não decorre logicamente a afirmação resultado. Finalmente, ainda que a afirmação-base seja verdadeira, e que o nexó lógico seja razoável, pode se comprovar que a afirmação resultado não corresponde à realidade fática.

⁷⁹³ Dispõe o artigo 2.729 do Código Civil Italiano: “2.729. Presunções simples – As presunções não estabelecidas pela lei são deixadas à prudência do juiz, o qual não deve admitir presunções que não sejam graves, precisas e concordantes. As presunções não são admitidas nos casos em que a lei exclui a prova testemunhal”. A redação original é a seguinte: “2.729. Presunzioni semplici. – Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni”.

⁷⁹⁴ Conferir TARUFFO, **La prova...**, op. cit., p. 444-451; CAMBI, **A prova...**, op. cit., p. 380-383; SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, op. cit., p. 73-75; FERRAGUT, **Presunções...**, op. cit., p. 140-141.

⁷⁹⁵ **Presunções...**, op. cit., p. 74.

4.2.10.4. Presunções legais

As **presunções legais** resultam do raciocínio do legislador e estão positivadas em textos normativos. Nas presunções legais, é o legislador – e não o aplicador do direito – que realiza o raciocínio presuntivo, tal qual descrito nas presunções simples. As presunções legais são classificadas pela doutrina em **absolutas e relativas**. A **absoluta** ou *iuris et de iure* não admite prova em contrário. Nesse caso, a conclusão a que o legislador atingiu pela presunção é tida como uma “...verdade indisputável”⁷⁹⁶. A **presunção relativa** ou *iuris tantum*, por sua vez, admite prova em contrário. A lei estabelece que, provado o fato secundário, considera-se ocorrido o fato principal da causa, conclusão que deve prevalecer até prova em contrário. Há, outrossim, uma outra categoria de presunção legal, que é a **qualificada ou mista**.

Em verdade, a **presunção absoluta** não tem nada a ver com a prova: ela esgota, no plano do direito material, seu significado e sua função, conforme leciona JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA: “Quando a lei consagra uma presunção absoluta ... o que na verdade faz é tornar irrelevante, para a produção de determinado efeito jurídico, a presença deste ou daquele elemento ou requisito no esquema fático”⁷⁹⁷. No mesmo sentido, DE PAOLA informa que, atualmente, a doutrina é uníssona ao conferir caráter de normas de direito material às presunções legais absolutas, que acabam por dispor sobre a conduta humana. “Recusa-se-lhes caráter probatório. A idéia de presunção... restringe-se às razões da edição da norma. Somente a força do hábito faz com que a denominação, propícia a gerar mal-entendidos, continue a ser usada”⁷⁹⁸.

FERRAGUT, por sua vez, sustenta que **as presunções absolutas não são presunções**, mas “...disposições legais de ordem substantiva”⁷⁹⁹. Presunções são apenas as **relativas**, sejam elas simples ou legais, pois permitem prova em contrário. O raciocínio presuntivo, nas presunções legais, fica no plano pré-jurídico, no momento das discussões realizadas pelos membros componentes das casas legislativas. Porém, ao contrário das relativas, as presunções absolutas criam verdades jurídicas sem a possibilidade de se provar o contrário.

⁷⁹⁶ DIDIER JUNIOR, **Curso...**, op. cit., p. 61.

⁷⁹⁷ Anotações..., op. cit., p. 210-211.

⁷⁹⁸ **Presunções...**, op. cit., p. 61. No mesmo sentido, MARÍN-BARNUEVO, **Presunciones...**, op. cit., p. 96.

⁷⁹⁹ **Presunções...**, op. cit., p. 116.

Criam-se, então, por razões de interesse público, veículos introdutórios gerais e abstratos, determinando ao aplicador da lei que reconheça, sempre que provada a existência de certo fato, e *independentemente da produção de provas em contrário à existência do fato que se quer provar*, um outro fato”⁸⁰⁰

É justamente pela impossibilidade de prova em contrário que, segundo FERRAGUT, o fato jurídico deixa de ser processual para se transformar em “...*fato jurídico material*”. A presunção absoluta deixa de veicular uma probabilidade para “...*veicular uma verdade jurídica necessária*”, independentemente de qualquer relação com a realidade fática. Provados os indícios cuja demonstração a norma jurídica requer, não existe a necessidade de o aplicador do direito se convencer acerca da realidade ou da falsidade do fato presumido⁸⁰¹.

O que diferencia a **presunção absoluta** da **ficção jurídica** é que, naquela, se reconhece a existência de um raciocínio presuntivo e uma probabilidade de relacionamento com a realidade fática na fase pré-legislativa. Nas ficções jurídicas, o legislador cria uma hipótese de verdade legal que é contrária à verdade natural. Há, no plano pré-legislativo, uma alteração da realidade, atribuindo-se a qualificação de verdade a algo que sabidamente é falso, com a finalidade de atribuir o regime jurídico de um fato a outro, com o qual se estabelece a identidade⁸⁰². Vale afirmar: nas ficções, não existe o raciocínio presuntivo, por parte do legislador, ao contrário do que ocorre nas presunções absolutas. Por outro lado, tanto as presunções absolutas quanto as ficções são regras de direito material e não têm nada a ver com regras sobre provas⁸⁰³.

Neste estudo, não iremos além, no tema das presunções absolutas, tendo em vista que nosso interesse é a prova e essas presunções – se é que podem ser assim consideradas – não são sequer regras sobre provas⁸⁰⁴. Por outro lado, muito nos interessam as **presunções legais relativas**, que, apesar de não serem meios de prova, são **normas sobre prova**.

⁸⁰⁰ *Ibidem*, p. 117.

⁸⁰¹ *Idem*.

⁸⁰² MARÍN-BARNUEVO FABO, **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 137.

⁸⁰³ BECKER afirma: “Existe uma diferença radical entre a presunção legal e a ficção legal. ‘A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 463.

⁸⁰⁴ Segundo MARÍN-BARNUEVO, tanto é assim que, em sua obra dedicada às presunções, no Direito Tributário, a presunção absoluta é tratada em capítulo denominado “*Figuras associadas às presunções*”.

Esclarecemos, previamente, que entendemos que as regras de presunção **não são regras de inversão do ônus da prova**. Elas não eximem uma parte de provar os fatos alegados, atribuindo tal ônus à parte contrária. Ao contrário, as regras que veiculam presunções legais relativas exigem, sim, a prova dos fatos, porém há um **deslocamento do objeto da prova**. O fato probando e o objeto da prova não são coincidentes, ao contrário do que acontece nas provas diretas, em que o fato probando e o objeto da prova coincidem.

Cabe à parte a quem favorece a regra presuntiva a prova do “...*fato sobre o qual toma como motivo para aplicar o regime presuntivo*”. Fica ela desobrigada do ônus de provar o fato principal, diretamente relevante para o deslinde da causa, mas tem que provar o fato secundário, que autoriza a aplicação da regra de presunção⁸⁰⁵. Há, simplesmente, uma modificação do objeto da prova. As regras sobre presunção apenas dispõem que se considera provado o fato X pela demonstração da ocorrência ou inoccorrência do fato Y. A parte que deveria provar o fato X deve provar o fato Y, sendo-lhe autorizado o uso de todos os meios de prova admitidos pelo ordenamento jurídico. À parte contrária é sempre garantido o direito de contraprova⁸⁰⁶.

As **presunções legais** devem ser interpretadas restritivamente. O aplicador do Direito não pode ampliar o alcance da norma presuntiva para abranger fatos não previstos em lei, transformando-os em indícios com força suficiente para desencadear novas relações jurídicas. Caso a interpretação seja ampliativa, a presunção deixará de ser legal, para se tornar simples ou *hominis*⁸⁰⁷.

Finalmente, a **presunção legal qualificada** é aquela que admite a produção de determinadas provas em contrário ao fato indiciário, ao nexo lógico e ao fato indiciado. É esse o ponto que a distingue das presunções legais.

4.2.10.5. Utilização das presunções no Direito Tributário

Como já afirmamos anteriormente, o uso das presunções, no Direito, justifica-se pela sua “*finalidade aliviadora*” em relação às obrigações probatórias das partes, especialmente quando uma das partes encontra tamanha dificuldade para produzir a prova

⁸⁰⁵ TORRES, **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 405.

⁸⁰⁶ PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 67.

⁸⁰⁷ FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 142.

necessária para fundamentar seu direito que acaba por ficar em posição de desigualdade em relação à parte contrária⁸⁰⁸.

No Direito Tributário, a utilização das presunções também se vincula a questões de praticabilidade da atividade tributária. DE PAOLA assevera que “...o escopo fundamental das ficções e presunções em Direito Tributário é, de modo geral, auxiliar na busca da riqueza do contribuinte”⁸⁰⁹. Dentre os escopos específicos, o autor paranaense aponta a “...redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito”, o “aumento da eficácia na arrecadação”, e “combate à sonegação de tributos”⁸¹⁰. MARÍN-BARNUEVO, na mesma esteira, e fundamentado em GIAN ANTONIO MICHELI, afirma que as presunções têm a função específica de “...fazer frente à evasão e à elusão de impostos por parte do sujeito passivo”⁸¹¹.

Com efeito, os fatos jurídicos tributários ocorrem no âmbito da esfera privada do contribuinte. Por um lado, o fisco precisa provar a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, a fim de fundamentar a atividade tributária. Por outro, por serem da esfera do contribuinte, tais fatos não são facilmente conhecidos pelo ente tributante. São os próprios sujeitos passivos – contribuintes e responsáveis – que realizam as atividades econômicas, ou que pelo menos delas têm conhecimento direto, que possuem as melhores condições de prova. Por tal razão, os deveres instrumentais aos quais contribuintes e responsáveis se vinculam são importantes instrumentos no auxílio da tributação, visto que facilitam a operacionalização da fiscalização e arrecadação.

Não é demais repetir que o recurso às presunções, no processo administrativo tributário, sejam elas simples ou legais, é **excepcional**, tendo em vista o seu caráter subsidiário. O uso da prova direta é sempre a regra, mesmo quando o contribuinte omite informações, deixa de cumprir deveres instrumentais ou dificulta a atividade fiscalizadora.

Não tendo essas presunções natureza sancionatória, punitiva, o administrador não pode, sem mais, render-se a elas, mesmo quando o contribuinte omite informações, comete fraudes etc. Daí segue que, em qualquer hipótese, sendo possível o recurso à prova direta, ela deve ser preferida (*sic*)⁸¹².

⁸⁰⁸ Conferir MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones...*, op. cit., p. 73 et seq.

⁸⁰⁹ *Presunções...*, op. cit., p. 98.

⁸¹⁰ *Ibidem*, p. 99-100, 101-103 e 103-112.

⁸¹¹ *Presunciones...*, op. cit., p. 79. “...hacer frente a la evasión y a la elusión de impuestos por parte del sujeto passivo”.

⁸¹² SPERB DE PAOLA, *Presunções...*, op. cit., p. 225

HELENO TORRES, amparando-se em MARÍN-BARNUEVO, afirma que a criação de presunções legais e a possibilidade de uso das presunções simples, diante da necessidade de facilitar as provas dos fatos jurídicos tributários e otimizar o cumprimento e a efetividade da legislação tributária, deve sempre vir acompanhada do “...*princípio de igualdade de armas*” ou da “*finalidade aliviadora*”, amparando-se, sempre, no ideal da justiça. Por isso, as presunções não podem, jamais, ser tomadas em sentido absoluto, de modo a afastar a possibilidade de atividade probatória, especialmente para fundamentar o lançamento tributário⁸¹³.

O uso de presunções em matéria tributária é limitado, segundo TORRES, por três razões. Primeiramente, as presunções “...*só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas*”. Em segundo lugar, o Fisco precisa observar o “... *caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória*”. Finalmente, o terceiro limite é o princípio da verdade material, “...*parâmetro absoluto da tributação*”, pois o emprego de qualquer presunção relativa deve respeitar, de modo estrito, os direitos fundamentais, o princípio da legalidade, o devido processo legal, bem como não pode ensejar “...*qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder*”⁸¹⁴.

A vedação do uso das presunções absolutas em Direito Tributário, justifica-se pelos princípios da legalidade, da verdade material e da capacidade contributiva.

A Constituição, ao exigir a verdade material na identificação de capacidade contributiva, quando a requer efetivamente demonstrada, limita a competência legislativa quanto à criação de procedimentos formais baseados em presunções absolutas ou discriminatórias, que menos tem que ver com atividade probatória e mais com garantia de comodidade da Administração Tributária⁸¹⁵.

Por isso, no Direito Tributário, somente são admitidas as presunções relativas, sejam elas simples ou legais, em caráter subsidiário, e desde que forneçam a razoável certeza de que os fatos através delas provados estão de acordo com o princípio da verdade material.

⁸¹³ **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 405.

⁸¹⁴ *Ibidem*, p. 406.

⁸¹⁵ *Ibidem*, p. 407.

Em reforço à idéia de que as regras presuntivas não invertem o ônus da prova, concluímos com FERRAGUT que “...ao Fisco sempre compete provar os fatos que alega. Se não puder fiscalizar adequadamente, por culpa do contribuinte que se recusa a colaborar de forma satisfatória, deverá, ainda assim, comprovar a existência dos indícios”⁸¹⁶.

Quanto à possibilidade do uso de presunções simples para instituição de obrigações tributárias, no âmbito do procedimento de realização do lançamento, FERRAGUT assevera que “...desde que feita corretamente, segundo critérios já definidos, não violaria norma jurídica hierarquicamente superior”⁸¹⁷. Segundo ela, a presunções *hominis* não indicam que a tributação ocorrerá de acordo com um juízo de “...mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico”. Isso porque não só a prova indireta, mas também a direta leva a uma “...certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível”⁸¹⁸.

O recurso às presunções simples também é de grande valia na produção de provas de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, com a intenção de reduzir ou excluir a carga tributária. Em tais casos, o sujeito geralmente pratica os atos ilícitos visando dificultar a produção de provas diretas que possibilitem o conhecimento dos fatos jurídicos tributários. As provas diretas que o sujeito passivo apresenta, muitas vezes, são apenas formalmente perfeitas, visando escamotear a realidade dos fatos. É justamente em tais casos que o recurso às provas indiciárias e às presunções deve prevalecer, visando combater a evasão fiscal e promover a igualdade e a justiça na tributação.

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que muitos desses atos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.⁸¹⁹

⁸¹⁶ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 132.

⁸¹⁷ *Ibidem*, p. 192.

⁸¹⁸ *Ibidem*, p. 193.

⁸¹⁹ *Ibidem*, p. 195.

Como exemplos de presunções legais relativas admitidas no Direito Tributário, encontramos a presunção estabelecida no artigo 42 da Lei n. 9.430/96, pela qual se considera omitida a receita, o rendimento ou os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, quando o seu titular, “...regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”. Reitere-se que referida presunção é relativa, e, portanto, admite prova em contrário. O fato que deve ser provado pelo fisco, a fim de embasar o lançamento tributário – afirmação-base – é a regular intimação do titular da conta de depósito ou investimento e a ausência de apresentação de documentação hábil e idônea que comprove a origem dos recursos utilizados nas operações. A afirmação-resultado é o fato de que foi omitida receita ou rendimento tributável e o nexo lógico decorre das regras de experiência, que autorizam presumir que, se o titular da conta teve a oportunidade de justificar a origem dos valores depositados e não o fez, houve omissão do sujeito passivo, o que autoriza a tributação.

Outro exemplo colhido na legislação tributária federal é o do artigo 60 do Decreto-lei n. 1.598/77 e do artigo 20, II, do Decreto-lei n. 2.065/83, consolidados no artigo 464 do Regulamento do Imposto de Renda vigente, Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999, que prevêem hipóteses de distribuição disfarçada de lucros em negócios realizados pela pessoa jurídica com pessoa física ou jurídica a ela ligada, dentro do território nacional. Considera-se distribuição disfarçada de lucros quando a pessoa jurídica vende bem por valor notoriamente inferior ou superior ao valor de mercado à pessoa a ela ligada; quando perde sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição, em favor da pessoa a qual é ligada, em decorrência do não exercício do direito à aquisição de um bem; quando transfere por valor inferior ao de mercado ou sem pagamento o direito à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia; quando paga à pessoa ligada aluguéis, *royalties* ou assistência técnica, em valor notoriamente superior aos valores de mercado; ou quando realiza negócio com a pessoa ligada em condições muito mais vantajosas do que as usualmente praticadas no mercado. O § 2º do artigo 60 do Decreto-lei n. 1.598/77 deixa claro que as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros são regras que veiculam presunções relativas, pois prescreve que “a prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros”.

Um último exemplo de presunção legal relativa é a prevista no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial.

Trata-se de dispositivo normativo que veicula hipótese de presunção legal relativa da ocorrência do fato jurídico tributário e de arbitramento de base de cálculo.

As hipóteses que autorizam que o arbitramento seja validamente realizado são, alternativamente ou conjuntamente: i) a omissão do sujeito passivo na prestação de declarações ou esclarecimentos; ii) descumprimento do dever de expedir documentos; iii) prestar declarações ou esclarecimentos que não mereçam fé, iv) expedir documentos que não mereçam fé.

Porém, há um outro requisito indispensável, que deve estar presente em qualquer das hipóteses: a omissão ou o vício na documentação do sujeito passivo deve implicar a “...*completa impossibilidade de descoberta da grandeza manifestada pelo fato jurídico*”⁸²⁰. Isso significa que o fisco deve esgotar todas as possibilidades de utilização de prova direta antes de recorrer à presunção e, pois, ao arbitramento.

Desse modo, se o sujeito passivo apresentar esclarecimentos e documentos na forma da lei, idôneos e sem vícios, tem a prova constituída a seu favor, sendo dever da autoridade fazendária produzir prova em contrário para comprovar a inveracidade das informações prestadas pelo sujeito passivo:

O que a documentação idônea impede é a substituição da prova direta pela indiciária. Existindo documentação regular, o Fisco está vinculado a adotá-la como base de prova, podendo socorrer-se de outros meios para confirmar ou infirmar sua correspondência com a realidade. E caso constate a inveracidade de um ou mais elementos, deve proceder à retificação compondo a verdade material(*sic*)⁸²¹.

Outrossim, é necessário que, se existentes documentos e declarações prestadas pelo sujeito passivo, contendo informações sobre os valores e preços de bens e serviços que medem a grandeza dos fatos jurídicos tributários, elas estejam totalmente imprestáveis para os fins a que se destinam. Se a documentação estiver viciada, mas ainda

⁸²⁰ *Ibidem*, p. 270.

⁸²¹ *Idem*.

assim, a partir dela e de outros elementos probatórios, for possível aferir a base calculada dos tributos devidos, não é possível a aplicação do artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Em sendo o caso de emprego do arbitramento, deve ser instaurado o regular processo administrativo, possibilitando-se o contraditório e a ampla defesa, com a possibilidade de produção de provas pelo sujeito passivo. Em suma, o arbitramento deverá observar todas os princípios e garantias constitucionais incidentes em todo e qualquer processo administrativo tributário.

Além das **presunções absolutas**, as **presunções legais qualificadas** também não são admitidas em Direito Tributário, a menos que se convertam em presunções legais relativas. É que a vedação à produção de provas ou ainda a sua limitação a apenas alguns determinados meios de prova, ofende aos princípios do contraditório e da ampla defesa, previstos no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, bem como os da legalidade na tributação e da verdade material, dentre outros. Ou seja, se o sujeito contra quem a presunção é oposta é proibido de produzir a contraprova dos fatos que estão sendo postos como fundamento da tributação, ou ainda, só pode fazê-lo com alguns específicos e limitados meios de prova, pode, eventualmente, ter seu patrimônio agredido pela atividade fiscal sem que tenha praticado fato jurídico tributário. Isso significa a possibilidade da aplicação de norma jurídica que não incidiu. Aceitar-se a presunção legal absoluta ou qualificada implica a admissão de que a atividade tributária ocorra sobre uma possível determinação falsa dos fatos jurídicos, o que é incompatível com o regime jurídico tributário, em última análise.

4.3. ÔNUS DA PROVA

4.3.1. DEFINIÇÃO E FUNÇÃO DE ÔNUS DA PROVA

Ônus é encargo atribuído às partes do processo, com vistas a obter um resultado favorável. A não desincumbência do ônus não gera nenhuma sanção para a parte, pois de obrigação não se trata, mas pode, eventualmente, trazer um resultado indesejável para parte a quem competia o encargo⁸²². É faculdade, não é dever. “O ônus consiste na necessidade de desenvolver certa atividade para obter determinado resultado pretendido. Sua

⁸²² CARNELUTTI, A **prova...**, *op. cit.*, p. 254 et seq.

existência pressupõe um direito subjetivo de agir, que pode ou não ser exercido, isto é, um direito disponível”⁸²³.

O ônus da prova é, portanto, um encargo de que as partes do processo precisam se desincumbir, visando a uma decisão que lhes seja favorável. É a atividade de trazer provas aos autos pela parte que delas se aproveita. No entanto, a omissão, por parte de quem tem o ônus da prova, não implica, necessariamente, a perda do direito que alega. Outrossim, a desincumbência do ônus da prova, ou seja, a produção da prova por quem era encarregado do ônus, não garante a vitória na ação, pois o julgador do processo deve analisar todas as provas trazidas aos autos, conjuntamente, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado.

A função do ônus da prova é a de possibilitar o julgamento da causa quando persistirem dúvidas acerca da situação fática alegada, ou seja, quando as provas não são suficientes para convencer o julgador acerca da verdade dos fatos. Ensinam MARINONI e ARENHART, na esteira de COMOGLIO, FERRI e TARUFFO, que, uma vez que o juiz não pode deixar de decidir, devem ser determinados critérios que permitam resolver a controvérsia, quando não resulte provada a existência dos fatos principais da causa. Esses critérios são constituídos pelas regras do ônus da prova. *“Estes são, de fato, destinados a entrar em jogo quando um fato principal resultar destituído de prova. A sua função é a de estabelecer a parte que deveria provar o fato, e determinar as conseqüências que recaem sobre a parte por não ter ela provado o fato”*⁸²⁴.

ENRICO ALLORIO prefere denominar as regras sobre ônus da prova de *“...critérios de incumbência da prova...”*, ou ainda, da *“decisão sobre o fato incerto”*⁸²⁵. Por mais que o processo tributário, de modo geral, organize-se de acordo com o princípio inquisitivo, no qual o juiz não fica vinculado à iniciativa probatória das partes, podendo determinar as diligências instrutórias que entender necessárias, na busca da verdade processual, pode não haver a completa elucidação dos fatos controvertidos no processo – ainda que possa existir uma diminuição quantitativa das dúvidas⁸²⁶.

As regras sobre ônus da prova, portanto, possuem dupla função: a de servir de **regra de conduta** para as partes, fixando os fatos que devem ser provados e determinando

⁸²³ TOMÉ, A prova..., *op. cit.*, p. 218.

⁸²⁴ Comentários ..., t.1, *op. cit.*, p. 183.

⁸²⁵ *Diritto processuali tributario*, p. 369. O autor usa as seguintes expressões, em italiano: *“...criteri dell’incombenza della prova...”* e *“...della decisione del fatto incerto”*.

⁸²⁶ *Ibidem*, p. 370. ALLORIO diz que, entre duas hipóteses extremas, aquela da diligência coroada com o sucesso da pesquisa probatória, e aquela da negligência do pesquisador, pode existir uma

quem os deve provar, e a de **regra de julgamento**, com a distribuição das conseqüências jurídicas da falta de prova dos fatos alegados entre as partes, a fim de que o processo não termine em um *non liquet*⁸²⁷. Esta última função é a mais importante e a mais ressaltada pela doutrina atual.

4.3.2. ÔNUS DA PROVA SUBJETIVO E ÔNUS DA PROVA OBJETIVO

O direito à prova corresponde ao direito que as partes possuem de formular alegações e produzir provas, convencendo o órgão julgador acerca da verdade dos fatos invocados como base do direito que pretendem ver tutelado. Desse modo, o direito à prova implica um ônus, “...segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material”⁸²⁸.

O **ônus da prova, em sentido subjetivo**, corresponde à mencionada regra de conduta: é o que suporta as partes nos processos em que vigora o princípio dispositivo, no qual o órgão julgador não pode suprir a falta de atividade probatória das partes, e, portanto, a ausência de prova dos fatos alegados por uma parte implica uma decisão desfavorável para quem não se desincumbiu do seu ônus⁸²⁹. De acordo com J. L. SALDANHA SANCHES, ônus da prova, em sentido subjetivo, é a “...responsabilidade insuprível da parte no carrear para o processo dos factos sobre os quais se vai basear a decisão judicial: é uma manifestação ... da auto-responsabilidade das partes.” É a determinação de quem deve produzir as provas no processo⁸³⁰.

O **ônus da prova, em sentido objetivo**, refere-se ao interesse das partes em produzir as provas no processo. A prova insuficiente dos fatos alegados permite que o julgador promova novas atividades probatórias, e, portanto, não significa, necessariamente, que os fatos não serão fixados na decisão⁸³¹. Porém, as regras relativas ao ônus material da prova aplicam-se, na hipótese de persistência da dúvida acerca dos fatos, convertendo-se em **regra de julgamento**, pois o processo não se pode converter em um *non liquet*, e, portanto,

eventualidade intermediária, da pesquisa diligente, mas frustrada, enquanto faltem objetivamente elementos para a reconstrução da verdade.

⁸²⁷ CAMBI, **Direito constitucional...**, op. cit., p. 220.

⁸²⁸ TOMÉ, **A prova...**, op. cit., p. 222.

⁸²⁹ MARÍN-BARNUEVO, **Presunciones...**, op. cit., p. 31.

⁸³⁰ **O ônus...**, op. cit., p. 129.

⁸³¹ MARÍN-BARNUEVO, **Presunciones...**, op. cit., p. 31.

o julgador deve determinar qual das partes deverá suportar o risco inerente ao insucesso na atividade probatória.

Assevera BARBOSA MOREIRA que o juiz se deve preocupar com as regras de distribuição do ônus da prova somente na fase decisória do processo. Segundo o processualista, as regras do ônus da prova destinam-se “... *a ser aplicadas em relação aos fatos que afinal não se provam, que afinal não resultam provados. O juiz não tem que se preocupar com as regras legais da distribuição do ônus da prova, a não ser no momento de sentenciar*”⁸³².

A aplicação das regras acerca do ônus da prova ocorre somente quando já se esgotaram todas as possibilidades probatórias, até mesmo após a iniciativa probatória por parte do julgador. Pelo princípio da comunhão da prova, se ela foi realizada, pouco importa a sua origem. “*A prova do fato não aumenta nem diminui de valor segundo haja sido trazida por aquele a quem cabia o ônus, ou pelo adversário*”⁸³³.

Verifica-se que o sistema processual atual, focado na função publicista do processo, atribui maiores poderes instrutórios ao julgador, até mesmo nos casos em que se discutem “direitos disponíveis” das partes⁸³⁴. Desse modo, faz mais sentido falar-se em um **ônus da prova em sentido objetivo**, material, ou seja, **a regras de julgamento para determinação do fato incerto**, do que voltar muitas atenções ao ônus subjetivo da prova, relativo a regras de condutas das partes e ao princípio dispositivo. No processo administrativo tributário, isso é ainda mais evidente.

4.3.3. O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

No processo administrativo tributário, não cabe falar em ônus da prova em sentido subjetivo, mas apenas em sentido objetivo. O princípio inquisitivo impõe a postura ativa do julgador administrativo, a fim de que eventuais insuficiências probatórias sejam superadas pela sua iniciativa. No entanto, ainda que esgotadas todas as possibilidades de

⁸³² O juiz e a prova, **Revista de Processo** n. 35, p. 181.

⁸³³ *Idem*.

⁸³⁴ É oportuna a observação de FLAVIO RENATO CORREIA DE ALMEIDA: “*Não basta ao julgador despreocupar-se da realidade, jungindo-se apenas no ‘alegado e provado pelas partes’, assim como não basta à parte meras e superficiais negativas a fatos. Todos os sujeitos processuais, conquanto integrantes de uma função estatal, possuem responsabilidades enormes ao acionar e manipular a máquina jurisdicional. Cumpre-lhes, acima de tudo, e com regras claras de repartição de atribuições processuais, buscar a justa solução dos litígios, sem o que a pacificação social torna-se utópica*”. Do ônus da prova. **Revista de Processo** n. 71, p. 60.

prova pelas partes e pela autoridade julgadora, é possível que persistam dúvidas sobre os fatos alegados no processo. Por isso, o ônus da prova, em sentido material, converte-se em regra de julgamento, a fim de que o julgador, analisando as questões de fato e o comportamento das partes, determine quem deverá suportar os efeitos favoráveis e os desfavoráveis da sua decisão. O julgador deverá avaliar, no caso concreto, quem tinha melhores condições de provar determinados fatos e qual o comportamento das partes em relação às provas necessárias para a prova dos fatos alegados. Quem tinha condições de provar e não o fez, deve arcar com as conseqüências desvantajosas do seu comportamento desidioso no processo. Não se trata, como já afirmamos, de uma sanção, mas sim de um resultado desfavorável, o qual poderia ter sido evitado se a prova das alegações tivesse sido realizada. Outrossim, a ausência de produção de prova, por uma das partes, não implica uma conseqüência inexoravelmente desfavorável a quem tinha esse ônus.

SALDANHA SANCHES afirma que o ônus da prova pode ser atribuído ao sujeito passivo, tendo em vista ser sempre possível restar dúvidas acerca da realidade fática, no processo, considerando a existência de limites a qualquer processo cognitivo, bem como ser limitado o procedimento investigativo por parte do julgador; e, ainda, a incidência dos princípios da economia processual: *“Neste caso, ou o impugnante consegue fazer a prova de existência de um qualquer facto juridicamente relevante que vai diminuir ou anular a dívida fiscal ou vai suportar um encargo acrescido por não ter demonstrado que tem direito a esse mesmo desagravamento (sic)”*⁸³⁵. Porém, observa o jurista lusitano, o ônus da prova do sujeito passivo tem *“...necessariamente a natureza de um ónus material, e não de um ónus formal ou subjectivo (sic)”*⁸³⁶.

A regra geral, que se extrai do Código de Processo Civil, é a de que o ônus da prova incumbe a quem alega o direito. Trata-se, em verdade, do ônus da afirmação e do ônus da prova, sendo que este deve seguir aquele. Na esteira de EMÍLIO BETTI, TOMÉ afirma que *“A repartição do ônus da prova acompanha o ônus da afirmação, tanto em relação ao autor como ao demandado”*⁸³⁷.

De acordo com o artigo 333, o ônus da prova incumbe: *“I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”*. Outrossim, dispõe o artigo 36 da Lei n.

⁸³⁵ **O ónus da prova...**, *op. cit.*, p. 128.

⁸³⁶ *Ibidem*, p. 128-129.

⁸³⁷ **A prova...**, *op. cit.*, p. 224.

9.784/99, que “*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei*”.

Trazendo a regra processual ao procedimento do lançamento e ao processo administrativo tributário contencioso, a prova que incumbe ao fisco é a do fato jurídico tributário, ou seja, do fato constitutivo do seu direito, e a prova de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da obrigação tributária é do contribuinte.

É totalmente pertinente a crítica de HUGO DE BRITO MACHADO à doutrina que assevera que, diante da presunção de validade dos atos administrativos, o ônus da prova, no processo administrativo tributário, seria sempre do contribuinte⁸³⁸. Segundo o jurista cearense – com razão –, “...*não se aplica ao lançamento tributário a doutrina segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade, cabendo sempre ao particular o ônus da prova dos fatos necessários a infirmá-los*”. E isso porque o tributo somente nasce se ocorre o fato que dá origem à obrigação tributária. “*Seria, assim, absurdo admitir que o contribuinte teria de pagar um tributo apenas porque não teve condições de provar a inocorrência de determinado fato*”⁸³⁹.

Desse modo, no processo administrativo tributário contencioso, o impugnante necessita demonstrar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco. O impugnante não ocupa a posição análoga à de autor da ação, mas a posição de réu. Ou seja, precisa fazer contraprova às provas de que o fisco se utilizou, para expedir o ato de lançamento, para invalidá-lo. Ao fisco incumbe a prova do fato jurídico tributário, pois, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, afirma MACHADO que:

⁸³⁸ Sustentava RUBENS GOMES DE SOUZA que a regra processual no sentido de que o autor deve provar suas alegações, não se aplica à cobrança de tributos, tendo em vista o fato de a dívida ativa gozar da presunção de certeza e liquidez. “*Mas em se tratando de dívida fiscal, a lei presume a favor do fisco tanto a certeza como a liquidez da dívida do contribuinte, tal como resulta do lançamento. De modo que o fisco, para cobrar seus créditos, nada precisa provar: basta que exiba em juízo a certidão da inscrição em dívida e a prova está feita a seu favor, em virtude daquela presunção da lei, que constitui o principal privilégio processual do fisco. Incumbirá ao contribuinte fazer prova contra a pretensão do fisco: de modo que, da presunção de certeza e liquidez de que goza o crédito fiscal, decorre ainda um segundo privilégio a favor do fisco, o da inversão do ônus da prova. Normalmente, como dissemos, incumbe a quem alega fazer a prova de suas alegações; mas, em se tratando de crédito fiscal, essa prova já estando feita, para o fisco pela presunção de certeza e liquidez, compete ao devedor, isto é, ao contribuinte, destruir essa presunção fazendo prova contrária*” – **Compêndio...**, op. cit., p. 127-128.

⁸³⁹ HUGO DE BRITO MACHADO, O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança, in Valdir de Oliveira Rocha, **Processo Administrativo Fiscal**, v. 1, p. 85.

Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu o ônus de provar o que alegou. A imunidade, assim como a isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente à do réu no processo civil (*sic*)⁸⁴⁰.

Na mesma direção, apontam as observações de RAFAELLO LUPI, sobre a posição do impugnante no processo administrativo tributário, e o ônus da prova. Afirma o professor italiano que, ainda que a impugnação seja um direito do contribuinte, ou seja, ainda que ele possa apresentar a impugnação contra o ato de lançamento, assumindo uma posição formal de autor, isso não significa que o ônus da prova acerca da falsidade do lançamento lhe seja automaticamente atribuído. Não existe, portanto, nenhuma presunção de legitimidade do ato de lançamento, ou seja, não se presume que o lançamento seja fundamentado faticamente e exato juridicamente. Por isso, ainda que o lançamento possa adquirir o atributo da imutabilidade, se não for impugnado, disso não se presume sua exatidão quanto aos fatos e ao direito, e, por isso, o ônus da prova não se inverte necessariamente para o contribuinte. *“Qualquer sujeito contra quem se interpõe uma pretensão baseada em certos elementos de fato, resulta obrigado a desmenti-la só depois de que tais elementos de fato tenham sido suficientemente demonstrados, segundo critérios empíricos ou ditados pela lei”*⁸⁴¹.

Não se pode, com efeito, falar em uma atribuição de “ônus da prova” ao fisco. O agente administrativo, no exercício da função administrativa de fiscalizar os contribuintes, verificando a ocorrência do fato jurídico tributário que originou uma obrigação tributária, está **obrigado** a proceder ao lançamento. Ou seja, tomando ciência da realização do fato jurídico tributário, o agente deve lançar, sob pena de responder funcionalmente, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Vale repetir: a atividade de lançamento é totalmente vinculada e obrigatória. Não existe ônus para a Administração Pública, existe verdadeiro **dever de provar**. A ausência de prova do fato jurídico tributário que fundamenta o lançamento é motivo de invalidade do ato de lançamento.

⁸⁴⁰ *Ibidem*, p. 85-86.

⁸⁴¹ **La carga de la prueba...**, *op. cit.*, p. 675: *“Cualquier sujeto contra quien se interpone una pretensión basada en ciertos elementos de hecho, resulta obligado a desmentirla solo después que tales elementos de hecho hayan sido suficientemente demostrados, según criterios empíricos o dictados por la ley”*.

Ensina SOUTO MAIOR BORGES que “...o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria em que o ônus consiste”⁸⁴². Prossegue o professor pernambucano: “Nem o fisco prova a existência ‘in concreto’ do fato jurídico tributário para obter a vantagem em que a remoção do ônus consiste, nem lança para remover obstáculo à obtenção de uma vantagem”⁸⁴³. O ônus pressupõe faculdade, possibilidade de disposição, o que não ocorre na esfera tributária, pelo menos no que concerne à posição da Administração Pública, pois o lançamento é ato administrativo de sua competência, “...de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário”⁸⁴⁴.

Assim, para que o ato de lançamento seja ato administrativo válido, o motivo do ato deve estar presente e ser comprovado. Não basta a motivação legal do ato, pois ela integra a formalização do ato: é a exposição dos motivos, a fundamentação na qual são enunciados a regra de Direito habilitante e os fatos em que o agente se estribou para lançar, bem como a enunciação da pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado⁸⁴⁵. O motivo, além de ser declarado na motivação do ato, deve vir demonstrado, mediante as provas da sua ocorrência, sob pena de invalidade. Desse modo, sendo a comprovação do motivo do ato, ou melhor, a comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário, pressuposto de validade do ato de lançamento, descabe falar-se em ônus da prova do fisco, seja no lançamento seja no processo contencioso, pois, se não existir demonstração cabal dos fatos sobre os quais se fundamenta, a invalidade do ato impõe-se. A demonstração do fato jurídico tributário através das provas admitidas pelo sistema jurídico por parte do fisco, não está no campo do ônus: é verdadeiro dever jurídico.

No entanto, muito embora o fisco não possua verdadeiro ônus da prova, mas dever de provar os fatos jurídicos constitutivos do seu direito, isso não exime o contribuinte do ônus da prova em sentido objetivo. Primeiramente, o contribuinte possui deveres instrumentais para auxiliar a Administração Pública na fiscalização e arrecadação dos tributos. O contribuinte deve prestar declarações periódicas acerca de suas atividades econômicas, deve emitir notas fiscais, deve manter sua documentação em ordem, deve colaborar com os procedimentos fiscalizatórios etc. Segundo SALDANHA SANCHES, os deveres de colaboração do contribuinte, no auxílio da realização da atividade tributária, não

⁸⁴² **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 121.

⁸⁴³ *Ibidem*, p. 122.

⁸⁴⁴ TOMÉ, **A prova...**, *op. cit.*, p. 228.

⁸⁴⁵ BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 283.

são ônus, mas deveres, “...uma vez que à sua violação correspondem determinadas sanções”⁸⁴⁶. Na mesma esteira, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO observa que:

Se é uma conduta ou comportamento realizado pelo contribuinte que origina o dever de pagar o tributo, nada mais natural que o contribuinte seja compelido a informar à autoridade as condições em que ocorreu o fato jurídico tributário, dever este, já devidamente estatuído por todas as leis orgânicas dos mais variados tributos.

Conseqüentemente, não tem o contribuinte um mero ônus de provar os fatos que praticou, porém um dever jurídico de informar à autoridade fiscal como praticou o fato jurídico tributário e todas as condições fáticas relevantes para a determinação do valor da tributação.

O descumprimento do dever de prestar as informações exigidas pela lei está sujeito a severas sanções, fiscais e criminais, bem como autoriza o Fisco a exigir o pagamento do tributo com provas indiciárias que, apesar de não representarem a verdade dos fatos com total fidedignidade, são lícitas e válidas dentro dos princípios que norteiam a verdade material (grifos nossos)⁸⁴⁷.

Desse modo, muito embora o fisco tenha o dever de comprovar o fato jurídico tributário que embasou o lançamento, o contribuinte também possui deveres de colaboração com a atividade tributária, os quais podem gerar sanções administrativas tributárias e sanções criminais. Mas o comportamento desidioso do contribuinte, ainda que gere sanções pelo descumprimento desses deveres, não autoriza o fisco a lançar sem provas da ocorrência dos fatos jurídicos tributários. O fisco deve esgotar as possibilidades de prova com ou sem colaboração do sujeito passivo. Quando muito, na ausência de provas diretas, pode-se valer de provas indiciárias e presunções, que devem obedecer ao princípio da verdade material. Porém, isso não implica concluir, de modo algum, que o fisco está autorizado a lançar sem provas ou que ocorre a inversão do ônus da prova.

No processo administrativo tributário contencioso, a figura do ônus da prova é mais clara: o impugnante tem o ônus de contestar as provas nas quais se embasou o lançamento. Se alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco, o impugnante tem o ônus objetivo de provar tais fatos, sob risco de o julgamento lhe ser desfavorável. Porém, a ausência de provas, por parte do impugnante não se converte em seu desfavor, necessariamente. Isso porque, se da análise das provas que embasam o lançamento, o órgão julgador concluir que o fato jurídico tributário não ocorreu, por deficiência de provas por parte do fisco, ainda que o impugnante nada tenha provado, o órgão julgador tem o dever de rever o lançamento e anular o ato, total ou parcialmente. Assim, a ausência ou insuficiência

⁸⁴⁶ O ônus da prova..., *op. cit.*, p. 132.

⁸⁴⁷ Princípios..., *op. cit.*, p. 52.

de provas por parte do impugnante não deve, necessariamente, resolver-se em seu desfavor no julgamento do processo.

4.3.4. A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS E O ÔNUS DA PROVA

A teoria dos atos administrativos apresenta quatro características ou atributos do ato, a saber: **presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e executoriedade**⁸⁴⁸. A **presunção de legitimidade** é a qualidade dos atos de se presumirem legítimos e válidos, em conformidade com o direito, até que se prove o contrário⁸⁴⁹. A **imperatividade** é a sua qualidade de se impor perante terceiros, independentemente da vontade e da participação dos sujeitos. A **exigibilidade** é a possibilidade de o Estado, no exercício da função administrativa, exigir o cumprimento das obrigações que impõe, sem a necessidade de recorrer ao Poder Judiciário. Finalmente, a **executoriedade** autoriza, em algumas situações, que a Administração Pública aja materialmente, compelindo terceiros a cumprir com a obrigação, sem a participação do Poder Judiciário. A executoriedade não está presente em todos os atos administrativos. É um *plus* à exigibilidade, de modo que nem todos os atos exigíveis são executórios⁸⁵⁰.

No ato administrativo do lançamento, são verificáveis os três primeiros atributos: a **presunção de legitimidade, a imperatividade e a exigibilidade**. O ato de lançamento é desprovido do atributo da **executoriedade**, pois, a ação de direito material para a cobrança da obrigação tributária é atribuída ao Estado, no exercício da função jurisdicional, através do “Poder” Judiciário. PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que, dos quatro atributos do ato administrativo, o lançamento possuiria somente a **presunção de legitimidade e a exigibilidade**, excluindo a **imperatividade e a executoriedade**. Quanto à executoriedade, não divergimos do seu pensamento. Divergimos, porém, quanto à imperatividade – que é a

⁸⁴⁸ BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 296-297.

⁸⁴⁹ Costuma-se observar, nos textos doutrinários e na jurisprudência os termos **presunção de veracidade, legalidade, validade ou legitimidade**, como um dos atributos do ato administrativo. Apesar de serem muito utilizados indiscriminadamente, são expressões que não se confundem. Concordamos com RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO em que as expressões mais corretas são **presunção de validade ou legitimidade** do ato administrativo: veracidade não é qualidade que se possa atribuir a um ato administrativo; legalidade significa que o ato foi praticado de acordo com a lei, mas validade ou legitimidade, além de poderem ser atributo de ato administrativo, significa que este foi praticado de acordo com o ordenamento jurídico, que tem como norma fundamental a Constituição Federal – A prova no processo tributário – A **presunção de validade** do ato administrativo e **ônus da prova**. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 96, p. 77, nota n.1

qualidade que atribui ao “Poder” Público a iniciativa de editar provimentos que interfiram na esfera jurídica do particular e constituam obrigações, de modo unilateral – . Assevera CARVALHO que “...*não se pode atribuir à autoridade lançadora o poder de gravar a conduta do administrado quando bem lhe aprouver*”⁸⁵¹. Porém, não vemos a possibilidade de qualquer outro ato administrativo – vinculado ou discricionário – que esteja à mercê das vontades do agente administrativo, tal como prega o respeitado jurista. Por outro lado, não vemos como negar a presença da **imperatividade** no ato de lançamento, pois a Administração Pública, efetivamente, tem a prerrogativa de tornar líquida a obrigação tributária, tornando-a exigível, e cobrar o crédito tributário, com os meios que o ordenamento jurídico dispõe, através de meios indiretos de cobrança, como o impedimento de obtenção de certidões negativas de débitos, bem como inscrevendo a obrigação tributária em dívida ativa e constituindo seu próprio título de crédito, de modo unilateral.

A **presunção de legitimidade** dos atos administrativos não é diferente da presunção de qualquer outro ato jurídico inserido no sistema jurídico, que prescreve que “...*todo ato permanece válido somente até ser desconstituído por outro*”⁸⁵². A presunção de legitimidade dos atos administrativos não recai sobre o seu conteúdo, mas apenas sobre a sua pertinência ao mundo jurídico. Ao ser impugnado o ato, o fisco, como seu autor, deve comprovar a validade acerca do conteúdo do ato, que não possui presunção de legitimidade alguma.

Observa SUZY HOFFMANN que o lançamento não se sustenta por si só. Uma vez realizado, o sujeito passivo deve conhecer seu teor, podendo reconhecer ser devido o tributo e pagá-lo, ou podendo dele discordar, impugnando-o administrativa ou judicialmente.

Daí que a presunção de legitimidade está para o ato administrativo do lançamento tributário da mesma forma que está para todas as normas do sistema jurídico, isto é, para que o sistema possa funcionar é preciso presumir que todas as normas jurídicas estão consoantes com as regras do ordenamento, até que essa validade seja questionada pelos meios adequados⁸⁵³

⁸⁵⁰ BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 298

⁸⁵¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 404-405.

⁸⁵² FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 211.

⁸⁵³ Considerações sobre a presunção de legitimidade do lançamento tributário e sua relação com as provas. **Revista de Direito Tributário** n. 72, p. 198.

A presunção de legitimidade do ato administrativo, ao lado dos seus demais atributos, autoriza que o fisco constitua seu próprio título executivo, mas não o exime da prova dos fatos que o embasam⁸⁵⁴. Isso significa que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não interfere no ônus da prova, nem o inverte para o sujeito passivo.

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO sustenta que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não produz efeitos na fase probatória, tampouco é causa direta da inversão do ônus da ação⁸⁵⁵. Essa inversão decorre do princípio da autotutela da Administração. Em verdade, existe uma relação de causalidade entre a declaração de eficácia e executividade dos atos administrativos – aquilo a que chamamos de imperatividade, exigibilidade e executoriedade – e a inversão do ônus da ação. Esses atributos do ato administrativo obrigam os particulares ao seu imediato cumprimento, ainda que se discorde da sua legalidade, pois independem da sua validade ou invalidade. A inversão do ônus da ação, portanto, decorre desses atributos do ato administrativo, e não da presunção de legitimidade, a menos que “...*mediante esta expressão se pretenda fazer referência ao conjunto de efeitos jurídicos associados aos atos administrativos e que conforma o regime da chamada autotutela administrativa*”⁸⁵⁶. A imperatividade, a exigibilidade e a executoriedade confirmam a autotutela administrativa, autorizando a sua ação material na persecução dos interesses públicos, em alguns casos. Mas desses atributos também não nasce qualquer presunção de legitimidade dos atos que pratica. O conteúdo dos atos permanece vinculado à lei e à Constituição Federal.

Afirma MARÍN-BARNUEVO que, atualmente a presunção de legitimidade dos atos administrativos poderia ser suprimida do ordenamento jurídico, sem que isso implique uma alteração de posição das partes nas relações jurídicas administrativas, pois a função de legitimação das prerrogativas da Administração Pública não possui mais fundamento. Isso porque essa presunção encontrou razão de ser, no final do século XIX e princípio do século XX, desempenhando uma função legitimadora dos poderes de autotutela da Administração. Contudo, hoje, as prerrogativas da Administração Pública encontram justificação direta na lei e na Constituição⁸⁵⁷.

Vale afirmar: a presunção de legitimidade dos atos administrativos não fundamenta qualquer prerrogativa da Administração Pública, não inverte o ônus da prova,

⁸⁵⁴ BONILHA, **Da prova...**, p. 75.

⁸⁵⁵ A inversão do ônus da ação é o ônus que o sujeito possui de impugnar o lançamento tributário na esfera administrativa ou judicial.

⁸⁵⁶ **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 219.

⁸⁵⁷ *Ibidem*, p. 220-221.

tampouco o ônus de agir do sujeito passivo. Essa presunção, portanto, é a mesma de qualquer outro ato jurídico existente no sistema jurídico, que ali permanece até que seja invalidado.

A presunção de legitimidade ou validade do ato requer seja formalmente perfeito, com completa motivação. A motivação requer a explicitação dos fundamentos de fato e de direito, de modo individualizado, possibilitando ao sujeito passivo conhecer e impugnar o ato. Ensina PAULO DE BARROS CARVALHO que “...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 hipótese normativa”⁸⁵⁸.

Se o contribuinte apresentar defesa administrativa e questionar a validade do auto de infração, requerendo a produção de provas, não se pode falar em presunção de legitimidade. Isso porque no processo administrativo tributário para apuração e exigência do crédito tributário, ou no procedimento administrativo de lançamento tributário, o autor é o fisco, e a esse incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário. Em complemento a essa idéia, PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que, se o sujeito passivo contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exibir a improcedência da impugnação volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem caberá provar o descabimento jurídico da impugnação, fazendo remanescer a exigência.

Vê-se, no fundo, que é função precípua do Estado-Administração, empregar a linguagem jurídica competente na produção dos atos de gestão tributária. O pressuposto de fato da incidência há que ser relatado de maneira transparente e cristalina, revestido com os meios de prova admissíveis nesse setor do direito, para que possa prevalecer, surtindo os efeitos de estilo, quais sejam os de constituir o vínculo obrigacional, atrelando o particular ao Fisco, em termos da satisfação do objeto prestacional⁸⁵⁹.

Sobre a eventual alegação de que a viabilidade ou eficiência da fiscalização tributária poderia ficar comprometida, caso a Administração tenha sempre de provar a ocorrência do “fato gerador”, RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO apresenta argumento contrário, a fim de demonstrar que essa idéia não procede. Com efeito, não é tão simples e livre de efeitos a circunstância de o contribuinte ocultar ou destruir as provas que indicam a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, com a finalidade de eximir-se do pagamento do tributo. Nessas hipóteses, a lei estabelece como consequência, a possibilidade de tributação com base em indícios e presunções, que podem ensejar arbitramento do tributo

⁸⁵⁸ A prova..., *op. cit.*, p. 107-108.

⁸⁵⁹ *Ibidem*, p. 108.

devido, de acordo com o artigo 148 do Código Tributário Nacional. Em casos como esse, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a inoccorrência do fato objeto do arbitramento ou sua ocorrência de modo diverso, em prestígio ao princípio do contraditório⁸⁶⁰.

O contribuinte que oculta ou destrói a documentação fiscal obrigatória e necessária para a verificação da ocorrência do fato jurídico tributário é uma exceção à regra de que o fisco não pode tributar com base em indícios. Além disso, a destruição ou ocultação de informações fere o princípio da verdade material e implica descumprimento de deveres instrumentais aos quais o contribuinte está vinculado, configurando conduta ilícita. Ou seja, com a prova da conduta ilícita pelo contribuinte, além da prova de outros fatos, tais como o exercício de atividade econômica pelo sujeito passivo, a existência de empregados, da aquisição de mercadorias *etc*: há provas indiciárias suficientes a autorizar a realização do lançamento com base em presunção *hominis*, sempre relativa⁸⁶¹.

⁸⁶⁰ **A prova...**, *op. cit.*, p. 86.

⁸⁶¹ *Ibidem*, p. 87.

CONCLUSÕES FINAIS

1. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 1

1.1. Entre a norma jurídica e o ato administrativo, existe um **caminho a ser percorrido pela Administração Pública**. Em regra, tal caminho é o processo administrativo, que tem como fundamento de validade normas constitucionais e legais. A processualização, ou a procedimentalização, da atividade administrativa é **instrumento de controle estatal e de aperfeiçoamento do agir governamental**. Apenas excepcionalmente, admitem-se atos administrativos sem prévio processo, como os atos instantâneos e os atos urgentíssimos.

1.2. Processo administrativo é definido, pela doutrina, como uma **sucessão lógica e concatenada de atos administrativos, de acordo com os procedimentos estabelecidos normativamente, com a finalidade de manifestar uma vontade da administração através de um ato final**. Trata-se de uma **definição formal**, que visa acentuar a necessidade de se dar conhecimento prévio, aos particulares, dos caminhos a serem percorridos pela Administração Pública, no exercício da função pública, em atenção ao **princípio da segurança jurídica**.

1.3. O processo administrativo é um **canal de comunicação entre o Estado e os particulares**, previsto na Constituição Federal. O direito de petição, previsto no inciso XXXIV, do artigo 5º, do texto constitucional, legitima a postulação dos direitos dos particulares em face da Administração Pública.

1.4. O processo administrativo é, também, um **instrumento contra o arbítrio da Administração e de controle do exercício de suas funções**, além de **meio de realização da Democracia**. O cidadão participa da feitura da vontade estatal, pois tem o direito constitucional de ser ouvido, de apresentar argumentos e provas e de defender-se contra as imputações que lhe sejam feitas. As considerações e os documentos produzidos pelo administrado devem ser levados em consideração na decisão final. O cidadão possui papel ativo e determinante no processo administrativo, e, por isso, são plenamente incidentes, nesse âmbito, as garantias processuais constitucionais: o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, de acordo com os incisos LIV e LV, do artigo 5º, da Constituição Federal.

1.5. O processo administrativo encontra fundamento de validade na Constituição Federal, especialmente nos incisos XXXIV, LIV e LV, do artigo 5º, que tratam do direito de petição e dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Outrossim, conformam o regime jurídico constitucional do processo administrativo os princípios da legalidade (art. 5º, II e 37, *caput*), da isonomia (art. 5º, *caput* e I); do juiz natural (art. 5º, XXXVII), da publicidade (art. 5º, LX), do devido processo legal (art. 5º, LIV), do contraditório, da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição (art. 5º, LV), da proibição de prova ilícita (art. 5º, LVI) e da motivação (art. 5º, XXXV e 93, X), impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, *caput*), e, finalmente, o princípio do Estado Democrático de Direito, previsto no artigo 1º. Nas normas infraconstitucionais, o processo administrativo encontra regulação na Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que normatiza o processo administrativo desenvolvido no âmbito da Administração Pública Federal.

1.6. A União Federal possui competência privativa para legislar sobre **direito processual**, nos termos do artigo 22, I. A União, os Estados e o Distrito Federal possuem competência concorrente, nos termos dos artigos 24, XI, da Constituição Federal, para legislar sobre **procedimentos em matéria processual**. Os Municípios estão autorizados a legislar sobre **assuntos de interesse local**, e **suplementar** a legislação federal e estadual, no que couber, de conformidade com o artigo 30, I e II. Portanto, as normas processuais e principiológicas estabelecidas na Lei n. 9.784/99, por serem de competência legislativa privativa da União Federal, devem incidir sobre todos os processos administrativos desenvolvidos no âmbito da Administração Pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Já as normas de caráter procedimental, ou seja, regras que instituem prazos, regulamentam recursos, fixam etapas do procedimento *etc*, competem aos entes políticos perante os quais o processo administrativo se desenvolve, desde que não firam princípios constitucionais e legais.

1.7. Em regra, a lei especial prevalece sobre a lei geral. No entanto, a lei especial deve dar lugar à lei geral, no caso, a Lei n. 9.784/99, quando as normas especiais entrarem em conflito com os princípios estabelecidos na lei geral, bem como com princípios constitucionais. Em não existindo conflito de princípios constitucionais e legais do processo administrativo, prevalecem as normas da lei especial sobre as da lei geral.

1.8. Processo é uma das formas de expressão da competência estatal, e é através dele que se manifesta a função jurisdicional. Os objetivos da função jurisdicional são a atuação do direito material, a justa pacificação social, a educação dos cidadãos sobre os direitos próprios e alheios, bem como a afirmação do “poder” estatal, a participação democrática e a preservação da liberdade, dentre outros. Segundo DINAMARCO, o exercício da função jurisdicional pressupõe o confronto entre duas ou mais pessoas, portadoras de aspirações conflitantes. A remoção do conflito é o objetivo imediato da função jurisdicional, visando atingir os objetivos jurídicos, sociais e políticos do Estado. Para esse autor, com o qual boa parte da doutrina concorda, o **processo é o procedimento realizado em contraditório**, independentemente do órgão perante o qual se realiza. Por outro lado, nem todo procedimento é processo, isto é, caso não exista conflito e contraditório não há processo, mas mero procedimento.

1.9. Muito embora uma parte da doutrina ainda denomine toda a atividade processual da Administração Pública de “procedimento”, a doutrina majoritária entende que a Administração Pública desenvolve verdadeiro “processo administrativo”. O toque diferencial entre processo e procedimento é, segundo essa parte da doutrina, o procedimento desenvolvido em contraditório, ou seja, o processo pressupõe a existência de um conflito. Sem o caráter conflituoso e contraditório, o que existe é mero procedimento. O processo não se encontra restrito à o “Poder” Judiciário, pois é instrumento de atuação de todas as funções estatais. Existe um núcleo comum de processualidade a todos os processos, de acordo com as garantias constitucionais.

1.10 Uma parte da doutrina mais recente vem definindo “processo administrativo” de modo mais amplo, afirmando tratar-se de toda a manifestação da função administrativa realizada em uma relação jurídica processual, independentemente da existência ou inexistência de caráter conflituoso ou de litigantes. Para esses autores, as garantias e princípios processuais devem incidir em todas as espécies de processo administrativo, sejam eles litigiosos ou não, punitivos ou não, revisivos ou não.

1.11. No que se refere ao processo administrativo tributário, a doutrina tem considerado que ele tem início somente com a apresentação da impugnação ao lançamento, realizada pelo sujeito passivo. A fiscalização e a realização do lançamento pelos agentes administrativos consistem em mero procedimento, pois não existe conflito nesse momento.

1.12. Apesar de concordarmos com uma visão mais ampla do processo administrativo, especialmente no que se refere à incidência e aplicação dos princípios e garantias a todas as modalidades de processo, seguimos a nomenclatura tradicional de Direito Tributário, chamando de “procedimento” a atividade de fiscalização e realização do lançamento, e de “processo” a atividade que se desenvolve a partir da impugnação ao lançamento, apresentada pelo sujeito passivo. No entanto, sustentamos que a existência de litígio não pode ser o critério que define a incidência dos princípios e garantias constitucionais e legais do procedimento e do processo administrativo tributário. Significa que, apesar de que a atividade fiscalizadora tendente a realizar o lançamento e a própria atividade que culmina com o lançamento possam ser denominadas de “procedimento”, não podem ser consideradas menos importantes que o “processo administrativo tributário” ou menos merecedoras da incidência das garantias e princípios constitucionais.

1.13. O regime jurídico do processo administrativo tributário federal, em sentido amplo, segue o regime jurídico do processo administrativo geral – Constituição Federal e Lei n. 9784/99 – e o Decreto n. 70235/72, além de dispositivos do Código Tributário Nacional e de instrumentos infralegais regulamentares expedidos pelos órgãos da Administração Pública Fazendária Federal – Receita Federal do Brasil e Procuradoria da Fazenda Nacional.

1.14. A interpretação dos princípios que regem o processo administrativo tributário deve ser realizada à luz do paradigma constitucionalista. O fortalecimento da visão que confere maior valorização às constituições deu-se a partir da segunda metade do século XX, com o final da II Guerra Mundial. A necessidade da legitimação do “poder”, a partir de razões morais justificadoras do direito, em detrimento da idéia do “poder” da autoridade, abriram caminho para o fortalecimento da idéia de Estado Constitucional. Ele é considerado uma versão particular do Estado de Direito, no qual, tanto a forma quanto o conteúdo das normas jurídicas, devem-se conformar com a constituição.

1.15. A legitimidade das normas jurídicas deriva da concretização do princípio democrático, com a garantia do direito à efetiva deliberação pública sobre as questões relevantes da comunidade. Apesar de a regra da maioria, no processo de deliberação democrática, conter riscos de que a maioria ignore os interesses da minoria, é a regra que

melhor prestigia a imparcialidade das decisões e é a que tem melhores condições de atingir decisões moralmente corretas em relação a qualquer outro procedimento de tomada de decisões coletivas .

1.16. O princípio democrático não deve incidir somente nos processos de discussão pré-legislativos e na atividade legislativa. Sua implementação deve ser prestigiada em todas as esferas de exercício das funções estatais. O processo administrativo tributário deve ensejar a discussão dos interesses das partes e a efetiva participação dos interessados, fundamental para a formação da vontade estatal, orientado pelo princípio democrático até a sua decisão final.

1.17. O princípio da legalidade é o vetor da atividade estatal. O processo administrativo é um dos instrumentos de controle da legalidade de tal atividade. Em matéria tributária, esse princípio desempenha três papéis, quais sejam o da **legalidade formal**, que determina que os tributos sejam criados por lei formal – ordinária ou complementar, de acordo com a distribuição de competências – ; o da **legalidade material ou da tipicidade**, que impõe que a lei estabeleça, de modo claro e completo, as regras-matrizes de incidência tributária, de acordo com os núcleos fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal; e, finalmente, a **vinculatividade ou princípio da preeminência**, relativo ao campo de aplicação concreta das normas tributárias, vinculando a Administração Pública à legalidade material e à legalidade formal no seu agir funcional, ou seja, o tributo somente pode ser exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária.

1.18. Diretamente decorrente do princípio da legalidade em matéria tributária – especialmente da vinculatividade – **o princípio da imparcialidade do aplicador da lei** significa que apenas a vontade da lei encontra espaço no processo administrativo tributário, não existindo qualquer oportunidade para a manifestação da vontade pessoal do agente no processo de criação e aplicação das leis. A imparcialidade de que ora se trata é a material, no sentido de isenção do agente, que impede que o agente seja movido por interesses secundários da Administração Pública para fundamentar seu agir. No entanto, formalmente, a imparcialidade não é possível, pois o agente administrativo que ocupa a função de instruir e julgar o processo administrativo tributário contencioso não é um terceiro imparcial e independente, como o é o juiz integrante do Poder Judiciário.

1.19. O **princípio da oficialidade** indica que, em decorrência do dever de aplicar a lei de ofício, cabe ao fisco investigar periodicamente os contribuintes e as pessoas relacionadas aos fatos jurídicos tributários, revisar suas declarações e exigir o pagamento dos tributos e das multas. Verificando a ocorrência do fato jurídico tributário, a realização do lançamento é obrigatória para o fisco. Outrossim, muito embora a iniciativa para instauração do processo administrativo tributário contencioso seja do sujeito passivo, a condução dos atos do processo incumbe à autoridade julgadora, até a sua conclusão.

1.20. O **princípio inquisitivo** relaciona-se ao dever de investigar a ocorrência do fato jurídico tributário de modo exaustivo, seja no procedimento de lançamento, seja no processo administrativo contencioso. O agente julgador do processo administrativo tributário contencioso possui capacidade instrutória para promover diligências adicionais de produção de provas, além daquelas já requeridas e produzidas pelo contribuinte.

1.21. O **princípio da verdade material** consiste na necessidade de apuração concreta e verdadeira do fato jurídico tributário que dá origem à obrigação, de acordo com a realidade empírica. Esse princípio é diretamente relacionado com o princípio inquisitivo, pois a busca pela verdade material requer a possibilidade de esgotamento das diligências probatórias. A verdade, em que pese seja impossível ser alcançada em termos absolutos, deve ser o vetor informativo da atividade investigativa e instrutória da Administração Pública, na realização do lançamento e no julgamento da impugnação administrativa.

1.22. O **princípio do devido processo legal** pressupõe que toda e qualquer intervenção na esfera privada dos particulares se submeta a prévios, conhecidos e adequados ritos procedimentais, com respeito aos direitos e garantias fundamentais. Trata-se de cláusula elástica, cujos limites só podem ser conhecidos no caso concreto. É um superprincípio processual, que se relaciona com o princípio democrático, da igualdade, da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, da motivação, da proporcionalidade, da razoabilidade *etc*, mas que com eles não se confunde. É um instrumento de legitimação da ação do Estado, ao decidir sobre os direitos materiais pleiteados no processo, assegurando as formalidades necessárias para que a decisão final seja válida. O princípio do devido processo legal é aplicável ao processo administrativo tributário tomado em um sentido amplo, ou seja, deve ser observado

tanto no curso do procedimento administrativo tributário quanto no processo administrativo tributário contencioso, pois devido processo legal é da essência do exercício de qualquer atividade estatal.

1.23. O **princípio do contraditório** garante a participação efetiva do interessado, durante o processo administrativo, sendo que ele pode influenciar ativamente na decisão a ser proferida. O **princípio da ampla defesa**, por sua vez, consiste no direito à adequada resistência às pretensões adversárias, através dos meios e recursos que lhe são inerentes. É controvertida, na doutrina, a incidência e a aplicação desses dois princípios ao “procedimento” administrativo tributário por não existir, em tal momento, litigantes ou acusados, nem conflito de interesses. Diz-se que esses princípios somente poderiam incidir no “processo” administrativo tributário, a partir do momento em que existe o ato de lançamento, perfeito e acabado, contra o qual o sujeito passivo se pode insurgir. Com efeito, enquanto não existir uma pretensão por parte do Estado, com a exigência do tributo, não há como o contribuinte manifestar sua resistência. De nossa parte, sustentamos que o princípio do contraditório pode incidir e ser aplicado sempre que as circunstâncias fáticas permitirem, o que não ocorre com o princípio da ampla defesa. O contraditório pode ser exercido através do direito de petição do sujeito passivo, que pode apresentar documentos, propor a realização de provas, apresentar informações e argumentos que podem interferir na apuração do fato jurídico tributário e na realização do lançamento. Já no que se refere à ampla defesa, pensamos que, circunstancialmente, ela não encontra campo de incidência, pois a defesa pressupõe o exercício de uma pretensão da parte contrária, é uma resistência, que só pode ocorrer, efetivamente, após a realização do ato de lançamento, ou seja, deverá manifestar-se apenas no “processo administrativo tributário contencioso”.

2. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 2

2.1. O homem, visando ordenar e estabilizar as relações sociais, escolhe determinados acontecimentos do mundo fático, colorindo-os com o sinal da juridicidade, atribuindo-lhes determinadas conseqüências jurídicas sempre que referidos acontecimentos ocorrerem no mundo real. O legislador seleciona alguns elementos dos fatos sociais e cria os **suportes fáticos**, ou as **hipóteses normativas**. Sempre que os acontecimentos descritos nos suportes fáticos abstratos ocorrerem no mundo real, a norma jurídica incide sobre eles e os

transforma em **atos jurídicos**. O efeito jurídico do fato jurídico é a **relação jurídica**. A relação jurídica não é palpável, pois ocorre no mundo do pensamento.

2.2. As **normas gerais e abstratas** ocupam posição mais elevada em relação às **normas individuais e concretas**. A norma geral e abstrata indica uma classe de fatos que podem ocorrer no mundo real, cuja consequência é a instauração de uma relação jurídica, a ser determinada. Na norma individual e concreta, há a indicação da ocorrência de um acontecimento que se enquadra na classe de fatos descritos na norma geral e abstrata, desencadeando uma relação jurídica individualizada. O estudo do fato jurídico tributário requer a análise da relação entre a descrição contida na norma geral e abstrata e a enunciação realizada na norma individual e concreta.

2.3. As normas jurídicas são **sintaticamente homogêneas** e **semanticamente heterogêneas**. Isso significa que as normas jurídicas, independentemente do seu conteúdo, possuem a mesma estrutura lógica. Porém, quanto ao seu conteúdo, ou seja, quanto às condutas que prescrevem, são heterogêneas, pois o legislador recolhe os acontecimentos da realidade, orientando os comportamentos dos sujeitos de acordo com os operadores modais “obrigatório”, “proibido” e “permitido”. O preenchimento das normas com os conteúdos diferenciam-nas em normas constitucionais, civis, penais, tributárias, administrativas *etc.*

2.4. O conceito de tributo está na essência das normas tributárias e é extraído do direito constitucional positivo. Tributo é obrigação pecuniária, legal, não emergente de fatos ilícitos, *a priori*, conforme ensina GERALDO ATALIBA. A definição jurídica de tributo é **obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que não constitui sanção por ato ilícito, na qual um sujeito ativo é, geralmente, uma pessoa pública, e o sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, de acordo com as normas constitucionais**.

2.5. Ao contrário das normas tributárias que estabelecem princípios e das que determinam providências administrativas, que são abundantemente encontradas no ordenamento jurídico, as normas tributárias que definem a incidência tributária existem em número reduzido, a princípio uma para cada figura tributária. São denominadas **normas jurídicas tributárias em sentido estrito**, e fornecem a regra-matriz dos tributos.

2.6. As normas tributárias em sentido estrito são compostas, estruturalmente, de **uma hipótese e de uma consequência**. A hipótese tributária é constituída pelos critérios material, espacial e temporal. A consequência tributária compõe-se dos critérios pessoal e quantitativo.

2.7. A **hipótese tributária** descreve um acontecimento de possível ocorrência no campo da experiência social, que, no caso dos tributos não vinculados, revela **capacidade contributiva** do sujeito passivo. A linguagem das provas deve verter-se sobre os pressupostos de fato descritos na hipótese normativa.

2.8. O **conseqüente** da norma tributária existe em função da hipótese. Ocorridos os pressupostos de fato descritos na hipótese normativa, deve ser a consequência prevista na norma jurídica, com a instauração de uma **relação jurídica**. A relação jurídica tributária é pessoal, vinculando o sujeito ativo ao sujeito passivo em torno da prestação, que tem por objeto o tributo. **A relação jurídica é efeito jurídico mediato da incidência da norma**. O efeito imediato da incidência é o fato jurídico, e o efeito do fato jurídico é a relação jurídica.

2.9. Para que os acontecimentos do mundo fático se tornem fatos jurídicos, há que ocorrer a **incidência**. É da essência da norma jurídica incidir, infalivelmente, sempre que ela esteja positivada e que aconteça, no mundo fático, o suporte fático concreto. A incidência independe do arbítrio humano: ocorre sempre que realizado o fato do mundo real correspondente ao suporte fático abstrato. **A incidência não se confunde com a aplicação da norma nem com a sua observância pelos seus destinatários**.

2.10. O **conceito de incidência é lógico-jurídico**, não estando vinculado ao direito positivo. É categoria de teoria geral do direito. A incidência é automática e infalível, e o estabelecimento da relação jurídica é instantâneo, tão logo se realizem os pressupostos fáticos da norma jurídica. A incidência é, outrossim, neutra, quanto ao conteúdo da norma jurídica, não existindo diferença entre incidência de normas tributárias, penais, administrativas *etc.*

2.11. **A norma que incidiu pode não ser aplicada, assim como a norma que não incidiu pode ser, equivocadamente, aplicada.** A **incidência** dá-se no **mundo do pensamento**, independentemente da vontade do sujeito e do cumprimento do mandamento contido na norma jurídica. **A aplicação**, por sua vez, ocorre no **plano concreto** e requer intervenção humana para que se efetive. Ao contrário da incidência, que é fenômeno que ocorre instantânea e infalivelmente, a aplicação é contingente. **A missão do operador do direito é fazer com que a aplicação corresponda à incidência.**

2.12. Ao contrário da teoria da incidência formulada por PAULO DE BARROS CARVALHO, que sustenta que ela se confunde com a aplicação, requerendo a intervenção humana, entendemos, na esteira de PONTES DE MIRANDA e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que incidência e aplicação são conceitos jurídicos absolutamente distintos.

2.13. **A linguagem das provas**, especialmente no Direito Tributário, pertence ao campo da **aplicação do direito**, tendo a função de tornar conhecidos os fatos jurídicos. No entanto, não é função das provas promover a incidência, mas apenas relatá-la.

2.14. Para que ocorra a **aplicação do direito é necessária a prova do fato jurídico** bem como a interpretação da norma jurídica, a fim de que se possa concluir pela ocorrência da subsunção. **Aplicação do direito**, de acordo com o conceito kelseniano, é, ao mesmo tempo, **criação do direito**. Trata-se da realização de atos jurídicos individuais a partir do processo de concretização das normas gerais. Nas normas gerais e abstratas existe, sempre, uma zona de indeterminação, que comporta **diversas possibilidades de escolha**, e que será eliminada no processo de interpretação e aplicação do direito. O resultado dessa atividade é a norma individual e concreta, estabelecida no ato administrativo ou judicial.

2.15. Aplicação e criação do direito não se confundem com observância do direito. Esta é **mera adequação de conduta pelo sujeito**, evitando a incidência da norma jurídica secundária, ou seja, a **sanção**. **A aplicação do direito**, por sua vez, requer ato de sujeito diferente daquele que teria a obrigação de observar a conduta normada, pois é **ato heterônomo**. Nesse sentido, o cumprimento de deveres instrumentais pelo contribuinte, formalizando suas atividades econômicas em linguagem, relatando a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, calculando e pagando os tributos devidos, são atividades que constituem

observância do direito. Ao revés, o lançamento de ofício, realizado pela autoridade administrativa, é ato de aplicação do direito.

2.16. Os **atos administrativos** podem ser **primários ou secundários**, a depender da fonte que os expede e da natureza do provimento que veiculam. Os atos administrativos primários são atos praticados pela Administração Pública ativa, versando pela primeira vez sobre uma determinada situação da vida. Os atos administrativos secundários são os atos de julgamento proferidos ao final de um processo administrativo, referindo-se a um ato administrativo primário. Tanto os atos primários quanto os secundários são, ao mesmo tempo, atos de criação e de aplicação do direito.

2.17. **O fato jurídico corresponde à parte do suporte fático concreto que entra no mundo jurídico através da incidência.** É o fato sobre o qual a norma jurídica incidiu. O que entra na norma jurídica individual e concreta é o conceito do fato jurídico, que se subsume ao conceito da norma. Para que o direito seja aplicado, é necessário que o fato seja relatado em linguagem jurídica através das provas previstas pelo ordenamento jurídico. O que consta do antecedente da norma jurídica individual e concreta é o relato do fato jurídico. O relato do fato jurídico deve apresentar todas as características requeridas pela hipótese normativa, confirmado pelas provas.

2.18. A **eficácia do fato jurídico** é a **instauração imediata da relação jurídica** prevista no conseqüente da norma. A relação jurídica pode ser explicada através da teoria dos graus eficaciais mínimo, médio e máximo, formulada por PONTES DE MIRANDA, e trazida para o Direito Tributário por ALFREDO AUGUSTO BECKER. O **conteúdo mínimo da relação jurídica** surge no momento da **incidência**, no qual o sujeito ativo e o sujeito passivo estão vinculados, respectivamente, por um **direito** e por um **dever**, que ainda não são realizáveis. Na **relação jurídica de conteúdo médio**, o sujeito ativo possui também a **pretensão** e o passivo possui também a **obrigação**, ou em outros termos, o dever de satisfação. Em tal momento, a **prestação pode ser exigida pelo credor**. O **conteúdo máximo** da relação jurídica pressupõe que a pretensão, exigida, **não tenha sido satisfeita**. Surge, ademais, para o sujeito ativo, a **coação**, e para o sujeito passivo, a **sujeição**. A coação autoriza a realização do direito material pelo sujeito ativo, independentemente da vontade do sujeito passivo. No entanto, estando vedada, em regra, a autotutela, a coação somente pode ser realizada pelo Estado, através da ação processual.

2.19. Para o Direito Tributário, a **incidência da norma tributária** faz nascer o fato jurídico e instaura a relação jurídica tributária, com **grau eficaz mínimo**. Com o **lançamento**, a relação jurídica adquire **grau médio**, ganhando liquidez e exigibilidade. Se o sujeito passivo não cumprir a prestação, **deixando de pagar o tributo**, nasce, para o credor, a coação, ou seja, a relação jurídica tributária adquire **grau eficaz máximo**, podendo ser realizada através da ação de execução fiscal.

2.20. O **lançamento tributário é procedimento e ato administrativo**. Os atos administrativos não nascem instantaneamente – salvo algumas exceções – e requerem a obediência aos procedimentos estabelecidos nas normas gerais e abstratas que conferem validade ao ato administrativo – produto do procedimento. Os procedimentos estabelecidos em lei, outrossim, servem de instrumento de controle na formação do ato de lançamento. **O procedimento é pressuposto objetivo do ato de lançamento**.

2.21. De acordo com os conceitos de incidência e aplicação do direito, o lançamento é ato com **eficácia declaratória** do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, pois entendemos que o fato jurídico nasce com a incidência da norma jurídica, sendo seu efeito imediato a instauração da relação jurídica. **O lançamento confere grau eficaz médio à relação jurídica tributária**, ou seja, atribui liquidez e exigibilidade à obrigação tributária, existente desde o momento do nascimento do fato jurídico tributário.

2.22. O lançamento tributário possui três modalidades, de acordo com a previsão do Código Tributário Nacional: **lançamento de ofício, lançamento por declaração e “lançamento por homologação”**. A regra é a conversibilidade dos lançamentos por declaração e por homologação no lançamento de ofício, quando o sujeito passivo deixa de prestar as declarações a que está sujeito, no primeiro caso, bem como deixa de apurar o tributo e promover seu pagamento antecipado, no segundo.

2.23. O **“lançamento por homologação”** pressupõe que todas as **atividades de declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, cálculo do tributo e recolhimento antecipado competem ao sujeito passivo**. Por tal razão, atribui-se a essa modalidade o nome de “autolancamento”, dando a entender que o lançamento é praticado pelo contribuinte. No entanto, o artigo 142 do Código Tributário Nacional é expresso no

sentido de declarar que **o lançamento é ato de competência privativa da autoridade administrativa**. Outrossim, o lançamento é ato de aplicação do direito, heterônomo, portanto. A atividade do particular, no “lançamento por homologação” corresponde a atos de observância do direito. A **homologação tácita**, no “lançamento por homologação”, não pode ser equiparada ao lançamento, pois **não é ato administrativo**, mas fato administrativo ao qual a lei atribui efeitos, quais sejam o de ratificar o pagamento antecipado e de extinguir a obrigação tributária. A **homologação expressa** pode, por um esforço interpretativo, ser **equiparada ao ato de lançamento**, mas com ele não se identifica, pois este atesta o nascimento da obrigação tributária, e aquela, o seu nascimento e a sua extinção. Admitimos, portanto, **a possibilidade da existência de tributo sem lançamento**.

2.24. Independentemente da modalidade de lançamento adotada pela legislação tributária, a Administração Pública tem o **dever de fiscalizar** os sujeitos passivos e de controlar a atividade tributária por eles exercida. Verificando que o sujeito passivo cometeu alguma irregularidade, declarando o fato jurídico tributário de modo equivocado, recolhendo o tributo a menor ou não o recolhendo, ao fisco compete o dever de promover o lançamento de ofício. É justamente nesses casos que a atividade probatória tem lugar no procedimento de lançamento.

2.25. O **auto de infração** é o documento que veicula o ato de lançamento e/ou a imposição de penalidades decorrentes do descumprimento da norma tributária em sentido amplo. A **notificação do lançamento** é ato jurídico através do qual se dá ciência ao sujeito passivo da realização do lançamento e é requisito de eficácia deste. A notificação é ato jurídico autônomo em relação ao ato de lançamento: é um *plus* à exigibilidade do tributo, que nasce com o lançamento.

2.26. Realizado o ato de lançamento e estando ele devidamente notificado, o sujeito passivo, querendo, pode apresentar **impugnação ao lançamento**, dando início ao **processo administrativo tributário contencioso**.

2.27. A impugnação do lançamento encontra fundamento na Constituição Federal, especificamente no **direito de petição**, previsto no artigo 5º, XXXIV, bem como nas garantias do **devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa**, nos termos dos incisos LIV e LV, do mesmo dispositivo constitucional. A possibilidade de instauração do

litígio, na esfera administrativa, através da impugnação, independe até mesmo de lei específica autorizadora, pois a cláusula do devido processo legal é garantia fundamental, possuindo eficácia plena e incondicionada.

2.28. O processo administrativo tributário subdivide-se nas **fases de instauração, de preparação e instrução, decisória e recursal**. A realização do procedimento probatório deve ocorrer na fase de preparação e instrução.

3. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 3

3.1. A **prova** é um instrumento para o **conhecimento da verdade**. Os temas da prova e da verdade, no processo, não se esgotam no plano jurídico, projetando-se para os campos da lógica, da epistemologia e da psicologia.

3.2. A **verdade absoluta é inatingível ao conhecimento humano**, pois ele é limitado pelo sujeito cognoscente e pelos instrumentos ao seu alcance para conhecer a realidade. Contudo, isso não significa que seja impossível conhecer qualquer verdade, nem implica reconhecer que a verdade processual seja completamente diversa da verdade *tout court*.

3.3. O objetivo do processo não é o estabelecimento de uma verdade absoluta acerca dos fatos nele discutidos: a **verdade processual** – assim como qualquer outro tipo de verdade perseguido em outros campos do conhecimento – **é sempre relativa**, podendo ser **racional e razoavelmente determinada**. A capacidade do processo, de produzir decisões fundamentadas na verdade, varia de acordo com as regras sobre provas estabelecidas em um determinado ordenamento jurídico. Um ordenamento que prestigie a liberdade dos meios de prova é, certamente, mais capaz de produzir decisões processuais fundamentadas na verdade do que um ordenamento jurídico que contenha muitos limites à atividade probatória.

3.4. Os modelos semióticos e retóricos de interpretação do direito reduzem o problema da verdade, no processo, à idéia de coerência e persuasão do discurso. Se, com efeito, o processo é, também, um discurso, que requer coerência e persuasão, por outro lado, não pode ficar adstrito somente a essas idéias. A verdade é uma questão metafísica, não

podendo ser tratada apenas sob o aspecto lingüístico. Em verdade, os modelos semióticos e retóricos não dispõem dos instrumentos adequados para tentar enfrentar, adequadamente, o tema da verdade no processo.

3.5. As teorias da verdade como correspondência são, geralmente, bastante criticadas, por caírem no “*realismo ingênuo*”, de considerar que o intelecto humano seja capaz de conhecer a realidade, de modo absoluto. O realismo crítico é um modo de fugir de interpretações ingênuas sobre a verdade como correspondência, de modo a autorizar a se falar em verdade como correspondência com a realidade. A **teoria semântica da verdade** como correspondência, formulada por ALFRED TARSKI, é um exemplo de **teoria crítica da verdade como correspondência**.

3.6. A busca pela **verdade**, no processo, além de **possível, é oportuna e necessária**, pois a finalidade do processo é solucionar conflitos, mediante a produção de decisões justas. E, uma decisão, para que seja considerada **justa**, não pode, obviamente, fundamentar-se em uma determinação falsa dos fatos. Além disso, a verdade, no processo, relaciona-se com a dinâmica das normas jurídicas, uma vez que a aplicação do direito pressupõe que tenha ocorrido a sua incidência. Isso significa que os atos de aplicação do direito devem guardar relação com a verdade dos acontecimentos ocorridos no mundo real – suportes fáticos concretos – que se tornam fatos jurídicos pela incidência das normas.

3.7. A **verdade processual** é relativa ao contexto em que é perseguida, ou seja, **varia de acordo com as limitações impostas pelo ordenamento jurídico**. A estrutura do processo, seus escopos, e, especificamente, as normas relacionadas à atividade probatória, determinam e relativizam a verdade dos fatos. Assim, só se pode falar em possibilidade prática de alcance da verdade processual dentro do contexto do ordenamento jurídico em que o processo se insere.

3.8. O resgate da **importância do conceito de verdade processual**, como um dos escopos do processo, é fundamental para que se consiga explicar, racionalmente, em que consiste uma **decisão justa**. Os fatos, no processo, relacionam-se com a realidade, não com fenômenos imaginários. O vencedor de uma causa deve ser aquele que consegue melhor demonstrar a realidade dos fatos discutidos no processo. Desse modo, não se pode dissociar o processo da idéia de verdade.

3.9. A verdade relaciona-se com a **moral**, pois um sistema ético não se pode fundamentar na falsidade, na mentira. A verdade possui um **caráter político**, diretamente ligado com a democracia. Outrossim, a verdade possui valor **epistemológico**, pois é ela que orienta o conhecimento. Finalmente, a verdade possui **valor jurídico**, pois é condição de validade dos atos jurídicos que eles correspondam à realidade daquilo que veiculam. A verdade, por ser um **valor fundamental** para o processo, somente pode ceder diante de outros valores consagrados constitucionalmente tão ou mais importantes do que ela.

3.10. A verdade processual deve ser a verdade que mais se aproxime da verdade absoluta. A **verdade absoluta**, em que pese seja inatingível, é **o vetor orientador da verdade processual**. É um **modelo**, uma **idéia reguladora**, um **valor-limite**, para o qual o processo deve tender.

3.11. A **concepção semântica da verdade**, formulada por TARSKI, visa apresentar a noção de verdade para sentenças. A definição tarskiana da verdade não se compromete com o propósito metafísico da existência de uma correspondência ontológica entre as teses das quais se predica a verdade e a realidade às quais elas se referem, limitando-se a determinar o significado do termo verdadeiro como predicado metalingüístico de um enunciado. A teoria semântica da verdade não resolve o problema relativo aos critérios perante os quais se pode dizer que uma proposição é verdadeira, mas apenas indica **as condições de uso do termo verdadeiro**. Vale dizer, TARSKI apenas define o que é verdade e o que se deve procurar para se conhecer a verdade, mas não indica os critérios que se deve utilizar para atingir a verdade. A teoria semântica da verdade não cai no realismo ingênuo e pode ser considerada uma teoria da verdade como correspondência crítica. TARSKI formulou tal teoria visando sua utilização tão-somente para linguagens formalizadas. Sua aplicação à ciência jurídica é, tão somente, uma tentativa científica, que ainda carece de consenso na doutrina.

3.12. Os **critérios** pelos quais se pode dizer que se está justificado a crer que uma sentença é verdadeira podem ser encontrados em teorias sintáticas e pragmáticas sobre a verdade. O plano **sintático** fornece o critério da **coerência**, e o **pragmático**, o da **aceitabilidade justificada**. O plano semântico define o significado do termo verdadeiro. Coerência e aceitabilidade justificada são critérios úteis e necessários para que o aplicador do

direito possa concluir que está diante de um enunciado verdadeiro. A **coerência** serve para afirmar que uma tese está confirmada e/ou não desmentida diante das provas coletadas e da interpretação das normas jurídicas, permitindo afirmar que a tese é verdadeira ou não em relação ao conjunto de conhecimentos de que se dispõe. A **aceitabilidade justificada** é um instrumento para aferir se a tese proposta é satisfatória ou mais plausivelmente considerada verdadeira que qualquer outra, em face da sua maior capacidade explicativa. Porém, tais critérios são apenas indicativos para que se possa justificar uma tese como verdadeira, mas não significam que ela seja verdadeira.

3.13. A verdade processual divide-se em verdade processual fática e verdade processual jurídica. A primeira, relaciona-se com as provas, e a segunda, com as operações lógicas de subsunção dos conceitos dos fatos aos conceitos das normas.

3.14. A **verdade processual é limitada** por diversos fatores. Primeiramente, ela **não é afirmada por proposições diretas**, pois depende de sinais do passado, de vestígios, das provas, para ser enunciada. A verdade processual jurídica depende da realização de **operações de subsunção** entre os enunciados sobre os fatos e as normas jurídicas. Outrossim, ela é limitada pela **subjetividade inerente ao ser humano** que realiza a investigação dos fatos e julga a causa e pelos **métodos legais de comprovação** dos fatos no processo.

3.15. A verdade processual é sempre relativa, e, portanto, identifica-se com a **probabilidade**. A probabilidade significa **o grau de confirmação lógica que as provas atribuem aos enunciados fáticos**, ou seja, é considerado verdadeiro o enunciado que atingir um grau adequado de confirmação lógica, ou uma probabilidade que se considere suficiente e razoável para o desfecho do processo. A probabilidade e a certeza que são possíveis de serem alcançadas, no processo, são sempre **subjetivas**, de acordo com os critérios da coerência e da aceitabilidade justificada.

3.16. A **prova jurídica** é uma espécie de **prova histórica**, pois versa sobre fatos do passado, visando convencer o aplicador do direito acerca da ocorrência ou inoccorrência de um determinado fato, e abrange todas as provas realizadas conforme regras jurídicas.

3.17. A prova jurídica visa **demonstrar a verdade de uma afirmação sobre fatos, feita no curso de um processo, convencendo o aplicador do direito**. O objeto da prova é, mediatemente, o **fato alegado**, e, imediatamente, a **afirmação sobre o fato**. O fato probando deve ser controvertido, pertinente com a causa e relevante, ou seja, capaz de influir positivamente na decisão.

3.18. A prova possui **dúplice função**: objetivamente, sua função é estabelecer a **verdade dos fatos alegados**; subjetivamente, é **convencer o aplicador do direito** sobre a verdade dos fatos alegados. A função objetiva é também denominada função cognoscitiva, e a subjetiva, função persuasiva. Muito embora exista dissenso na doutrina acerca da principal função da prova, entendemos que uma função caminha ao lado da outra.

3.19. **Fontes de prova**, segundo o próprio nome já indica, correspondem àquilo que dá **origem às provas**, e podem provir de três classes de entes: **pessoas, coisas ou fenômenos**. **Meios de prova** são os **instrumentos** para a verificação dos fatos no processo. Aquilo que ingressa no processo, com a função de provar algo, é meio de prova.

3.20. As **provas** podem ser classificadas quanto ao seu **objeto** e quanto à sua **forma**. Quanto ao **objeto**, tradicionalmente, são classificadas como **diretas ou indiretas**. Quanto à **forma**, são, geralmente, classificadas como **testemunhais, documentais ou materiais**. Uma prova é considerada direta quando o fato a provar coincide com o objeto da prova. Ela é indireta quando não há coincidência entre o fato a provar e o objeto da prova, sendo necessária uma inferência indutiva para se concluir pela relação entre o fato secundário provado e o fato probando. No entanto, quanto à forma, entendemos que todas as provas, independentemente da sua fonte – pessoas, coisas ou fenômenos – assumem a **forma documental** para ingressar no processo.

3.21. A prova é um **direito fundamental das partes**, no processo, pois a determinação da verdade é pressuposto de justiça da decisão. **O direito constitucional à prova** visa garantir, às partes do processo, a possibilidade de utilização de todos os meios de prova idôneos e úteis para demonstrar a verdade ou a falsidade dos fatos alegados, sendo vedada a oposição de obstáculos irrazoáveis, que impeçam ou dificultem a realização das provas. O direito à prova **não é absoluto**, encontrando limites na relevância, pertinência,

necessidade, utilidade, admissibilidade, razoabilidade, proporcionalidade e efetividade dos meios de prova.

3.22. A **relevância** das provas é o **critério lógico** que delimita a atividade probatória no processo. Relaciona-se com o princípio da economia processual, impedindo a realização de provas que não sejam consideradas relevantes para o deslinde da causa. É um juízo preliminar acerca da utilidade da prova. A relevância é um caráter constitutivo da prova jurídica, pois o que é irrelevante não pode ser considerado como prova, pois nada demonstra acerca da verdade dos fatos.

3.23. Após o juízo de relevância, deve ser realizado o juízo de **admissibilidade** das provas. Esse é o **critério jurídico** da atividade probatória. Somente as provas relevantes devem passar pelo juízo de admissibilidade. As provas admissíveis são aquelas que estão de acordo com as formas e procedimentos legais, bem como em consonância com os princípios e garantias constitucionais. É, na verdade, uma regra de exclusão, pois sua função é a de excluir ou limitar a admissão de provas que, por serem relevantes, poderiam ser admitidas, se não fosse por algum descompasso com a legalidade.

3.24. A regra geral do ordenamento jurídico brasileiro é o **da liberdade dos meios de prova**. Qualquer meio de prova, desde que idôneo a comprovar os fatos da causa, pode ser utilizado no processo, respeitados os princípios e garantias constitucionais, como, por exemplo, o da proibição das provas obtidas por meios ilícitos.

4. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 4

4.1. Os modelos processuais não vigem na forma pura, mas sempre mista. Portanto, mesmo no processo administrativo tributário, que é predominantemente regido pelo princípio inquisitivo, existe a possibilidade – ainda que limitada – de disposição dos direitos materiais, veiculados no processo, pelas partes. Mesmo nos processos em que se costuma afirmar serem regidos pelo princípio dispositivo, nos quais os direitos materiais, nele pleiteados, são de natureza privada, o princípio inquisitivo exerce sua influência. Trata-se da atual tendência de se conferir, ao juiz, uma **posição ativa na colheita da prova**, privilegiando a busca da **verdade material**. Por tal razão, não é muito relevante a contraposição que se faz

entre a busca da verdade material e a da verdade formal no processo, em função da natureza disponível ou indisponível dos direitos presentes na relação jurídica de direito material. O que determina os limites de busca da verdade, no processo, é o modo como ele vem estruturado no ordenamento jurídico em que se insere e a função que se lhe atribui. No sistema jurídico brasileiro, verifica-se uma franca **tendência publicista na concepção do processo**, de modo a **prestigiar o princípio inquisitivo**, conferindo amplos poderes instrutórios ao juiz.

4.2. O **princípio inquisitivo**, no procedimento administrativo de fiscalização e realização do lançamento, é **dominante**, não comportando quase nada, ou nada, de disposição. A atividade de colheita de provas e realização do lançamento deve ser exaustiva, tendente à realização da verdade material. Já no processo administrativo contencioso, vislumbra-se a **possibilidade de disposição** pelo sujeito passivo – jamais pelo fisco – no sentido de a impugnação ao lançamento ser uma faculdade, um direito subjetivo seu, o qual pode não ser exercido. Outrossim, após o início do processo administrativo tributário, o impugnante tem o direito de dele desistir a qualquer tempo, bem como de não recorrer, se a decisão lhe for desfavorável.

4.3. No processo administrativo tributário, não pode vigor a preclusão dos fundamentos não alegados. Isso significa que **o sujeito passivo, pode, a qualquer tempo, antes da decisão administrativa, apresentar novos argumentos de defesa**. Em primeiro lugar, a obrigação tributária é *ex lege*, e, portanto, não se pode se considá-la existente tão-somente por falha na argumentação apresentada pelo sujeito passivo em sua impugnação. Além disso, na maioria dos casos, o sujeito passivo não conta com auxílio técnico para elaborar sua impugnação, que pode ser genérica, incompleta, imprecisa, desacompanhada dos documentos essenciais para a prova dos direitos *etc.* Por essa razão, a lide não pode ser delimitada, de modo preclusivo, no momento da impugnação.

4.4. Muito embora o princípio inquisitivo seja limitado por um *quantum* de possibilidade de disposição, pelo sujeito passivo, não merecem aplicação as regras contidas no Decreto n. 70.235/72 relacionadas com a não-contestação ou com a “confissão ficta”, especialmente, a do artigo 17 do referido diploma, bem como a do artigo 16, que limita ao momento da impugnação a possibilidade de apresentação de novos argumentos, novos documentos e de requerer diligências e perícias, sob pena de preclusão.

4.5. A autoridade administrativa deve ser **zelosa** com a **instrução probatória**, seja no procedimento de lançamento, seja no processo contencioso. Vigê, no processo administrativo tributário, o princípio da liberdade das provas, inexistindo prévia tarifação legal do seu valor. **O convencimento do julgador é livre e deve ser racionalmente motivado.**

4.6. Não existe vinculação, da autoridade julgadora, apenas às provas produzidas pelas partes. Ela pode – e deve – requerer as diligências que entender necessárias para formar seu convencimento. Em sendo determinada a realização de novas diligências instrutórias, por iniciativa da autoridade julgadora, o sujeito passivo deve ser notificado previamente, para que delas tome conhecimento e, querendo, manifeste-se, em atenção ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

4.7. O princípio do livre convencimento motivado determina que o julgador decida com base nos **elementos de prova constantes do processo, de modo motivado**. É vedado que o julgador decida com base em seu conhecimento privado. A valoração das provas é livre, mas deve ser motivada racionalmente, possibilitando o seu controle pelas partes.

4.8. O **meio de realização do princípio da verdade material**, no processo administrativo tributário, **é a atividade probatória**. Quanto maior for a liberdade das partes e da autoridade julgadora, para produzir as provas dos direitos alegados, com respeito aos princípios constitucionais incidentes no processo administrativo tributário, maiores são as chances de que a decisão produzida seja a que melhor represente a verdade material. O princípio da verdade material relaciona-se, portanto, com o **princípio da liberdade das provas**, tendente ao esgotamento das possibilidades probatórias.

4.9. O princípio da verdade material autoriza que, no curso do processo administrativo tributário, em se verificando situações que provocariam o agravamento da exigência inicial, **seja realizado novo lançamento**, com a **devida notificação** ao sujeito passivo e **reabertura de prazo para apresentação de impugnação**. Quanto ao agravamento da exigência inicial em razão do julgamento em primeira instância, a autoridade julgadora tem a competência tão-somente para **readequar o valor do tributo**, corrigindo erro de cálculo ou de aplicação da alíquota, sem a possibilidade de inovar em fatos e fundamentos jurídicos. A

autoridade julgadora não possui competência para realizar o lançamento. Desse modo, verificado, no julgamento, que o agravamento da exação implica a desconstituição da relação jurídica inicial, por novos fundamentos de fato e de direito, a autoridade julgadora deve determinar o retorno dos autos à autoridade que promoveu o lançamento, para que o formalize novamente, desde que dentro do prazo decadencial. O novo lançamento deverá obedecer a todos os trâmites processuais e procedimentais, com a reabertura da possibilidade de impugnação do sujeito passivo. O agravamento da exigência em razão do julgamento de recurso, por sua vez, não é possível, pois fere o princípio do duplo grau de “jurisdição” administrativa, uma vez que a parte inédita da decisão de segunda instância não terá sido apreciada pela primeira instância.

4.10. A utilização de **presunções** – sempre relativas – no processo administrativo tributário, **não fere o princípio da verdade material**. A presunção pode ser utilizada quando esgotadas as possibilidades de uso das provas diretas. Na presunção, não há dispensa de prova: há apenas a modificação do objeto da prova, que recai sobre um fato secundário que, por inferência indutiva, permite concluir pela ocorrência do fato probando.

4.11. A limitação da possibilidade de formular novos argumentos, de apresentar documentos e de requerer diligências e perícias ao momento da apresentação da petição de impugnação, bem como o estabelecimento de preclusão quanto aos fundamentos não-alegados na impugnação, podem ferir o princípio da legalidade, da verdade material, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da igualdade *etc.* A obrigação tributária decorre da lei e somente dela, não podendo ser considerada existente pela impugnação genérica, imprecisa, incompleta, ou ainda, pelo fato de o sujeito passivo não ter trazido e/ou requerido, no momento da impugnação, todas as provas que fundamentam seu pleito. Isso não significa ignorar o procedimento estabelecido no ordenamento jurídico. O princípio da segurança jurídica requer o mínimo de formalismo, como garantia das partes de que a decisão não as surpreenderá. Entendemos que melhor atende à segurança jurídica e à igualdade sejam afastadas as regras contidas nos artigos 16, IV, §1º e §4º, e 17, do Decreto n. 70.325/72, para que seja aplicada, ao processo administrativo tributário, **a regra do artigo 38, da Lei n. 9.784/99, que autoriza a apresentação de argumentos e o requerimento de novas provas até o momento imediatamente anterior à decisão de primeira instância.**

4.12. O **depoimento pessoal**, considerado isoladamente, **não é meio de prova**. Só o será quando veicular uma confissão. Fora dessa hipótese, identifica-se com as alegações formuladas pelas partes, que nada provam no processo; quando muito, pode influir na convicção do julgador, para fortalecer ou enfraquecer a tese de uma das partes.

4.13. Apesar de ser incomum, no processo administrativo tributário, nada impede que seja colhido o depoimento pessoal do sujeito passivo, desde que seja reduzido a termo e anexado ao processo, e desde que a colheita do depoimento seja relevante para o deslinde do julgamento. É possível, outrossim, a colheita do depoimento dos agentes administrativos que participaram do procedimento de fiscalização e realizaram o lançamento.

4.14. Há **confissão** quando a parte admite a verdade de um fato contrário ao seu interesse e favorável ao interesse da parte contrária. A confissão refere-se a fatos e não a direitos, por isso não se confunde com o reconhecimento jurídico do pedido. A confissão de um fato não implica que a causa esteja decidida em desfavor do confitente: a confissão é uma prova, como qualquer outra, e deve ser analisada dentro do conjunto probatório, com a atribuição do valor que o julgador considerar devido.

4.14. Em **matéria tributária**, a confissão deve ser analisada com algumas restrições, pois, como já se afirmou, a obrigação tributária não decorre da declaração do sujeito passivo. Desse modo, a confissão pode ser retratada e deve ser analisada com as demais provas trazidas ao processo, que podem infirmar os fatos confessados.

4.15. A atribuição dos efeitos da revelia, diante da ausência de impugnação de parte do lançamento – a chamada “confissão ficta” – nos termos do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, é inconstitucional, por ferir a legalidade tributária e a verdade material. No entanto, de confissão não se trata, pois a confissão deve ser expressa.

4.16. Documento é uma coisa representativa de um fato. No processo administrativo tributário, **todas as provas assumem a forma documental**, mas nem todas são consideradas documento, como um específico meio de prova. São provas pré-constituídas em relação ao processo.

4.17. A prova documental é o **principal meio de prova** utilizado no processo administrativo tributário. Os sujeitos passivos possuem deveres de documentação das suas atividades econômicas, que servem como prova para a realização do lançamento. No entanto, os registros documentais dos sujeitos passivos não configuram prova plena dos fatos jurídicos tributários.

4.18. Os documentos eletrônicos podem ser utilizados como meios de prova, no processo administrativo tributário, desde que a sua colheita, por parte das autoridades fiscais, seja cautelosa, preservando-se a integridade dos suportes físicos que os veiculam e do seu conteúdo. Para que o documento eletrônico seja um meio de prova eficaz, deve ser subscrito pelo autor do documento, comprovando-se sua autenticidade.

4.19. A **prova testemunhal**, em sentido estrito, requer o depoimento pessoal de uma terceira pessoa, alheia à relação jurídica processual. É um meio de prova controvertido, pois fica sujeito à subjetividade da memória da testemunha. Porém, como todos os demais meios de prova, pode ser utilizado no processo administrativo tributário, desde que haja relevância para o julgamento. Como condição de validade, requer-se que o sujeito passivo seja previamente comunicado da colheita do depoimento testemunhal, para que dele possa tomar parte, manifestando-se, se assim o quiser.

4.20. A **prova pericial** tem lugar, no processo administrativo tributário, quando o julgamento da causa requerer conhecimentos específicos, além dos conhecimentos que se esperam do homem médio. O perito deve esclarecer questões relativas aos fatos, não podendo formular nenhum juízo jurídico sobre eles. A prova pericial, para ser deferida, deve ser necessária, praticável, e depender de **conhecimento técnico específico**. As regras do Código de Processo Civil, acerca da prova pericial, podem ser invocadas no processo administrativo tributário, para lhe conferir credibilidade. Por isso, o perito designado, no processo administrativo tributário, deve possuir os conhecimentos técnicos necessários para a produção da prova pericial.

4.21. Quanto ao momento da formulação de quesitos para diligências e perícias requeridas, e da indicação de assistente técnico, neste último caso, entendemos que a regra do § 1º, do artigo 16, do Decreto n. 70.235/72, deve ser relativizada, até o momento anterior à realização da diligência ou da prova pericial requeridas.

4.22. A **inspeção ocular** é o meio de prova no qual a autoridade julgadora tem o contato direto com situações relacionadas aos fatos da causa. A doutrina sobre o processo administrativo tributário é, praticamente, silenciosa sobre esse meio de prova. No entanto, a inspeção é freqüentemente utilizada, especialmente nos procedimentos de fiscalização que precedem ao lançamento tributário. A autoridade fiscalizadora, muitas vezes, inspeciona pessoalmente os estabelecimentos comerciais, industriais ou profissionais dos sujeitos passivos. Outrossim, é muito comum a inspeção ocular nos procedimentos de desembaraço aduaneiro, na verificação das cargas exportadas e importadas. As inspeções devem ser realizadas na presença dos sujeitos passivos, garantindo-se a possibilidade de sua manifestação. É possível, até mesmo, que os sujeitos passivos indiquem assistentes técnicos qualificados para acompanhamento da inspeção, bem como quaisquer outras providências assecuratórias do contraditório e da ampla defesa devem, sempre, ser admitidas, sob risco de nulidade da prova.

4.23. Prova emprestada é a prova de um fato, produzida em um processo, que é transladada para outro processo, evitando a produção da prova do mesmo fato. Em Direito Tributário, duas podem ser as acepções da prova emprestada: o empréstimo de uma prova produzida em outro processo, com as mesmas partes, ou, ainda, as informações trocadas entre as Fazendas Públicas acerca das fiscalizações por elas realizadas. A prova emprestada, na primeira acepção, é plenamente admissível, no processo administrativo tributário, desde que o fato a provar seja o mesmo, as partes sejam as mesmas e seja garantido o direito ao contraditório. No entanto, na segunda acepção, a prova emprestada não configura prova plena do fato jurídico tributário. Tais informações são meros indícios, que autorizam a instauração do procedimento de fiscalização por parte da Fazenda Pública que as recebeu do órgão fazendário de outra pessoa política. Jamais podem fundamentar o lançamento tributário.

4.24. A busca da verdade, no processo, não é um valor absoluto. Antes, deve ceder diante de outros valores fundamentais que merecem maior proteção, no caso concreto. **A proibição da utilização de provas obtidas por meios ilícitos é uma limitação à verdade material**, uma vez que se destina a proteger outros valores fundamentais, como o direito à intimidade, ao sigilo, à inviolabilidade de domicílio, dentre outros. Em casos excepcionalíssimos, o processo administrativo tributário pode admitir provas obtidas por

meios ilícitos, à luz do **princípio da proporcionalidade**, de modo a impedir que o direito à prova seja absolutamente restringido.

4.25. **A presunção, apesar de não ser considerada um meio de prova, é um instituto probatório.** Ela corresponde ao juízo intelectual que o órgão aplicador do direito realiza, a partir dos indícios trazidos ao processo, através dos diversos meios de prova. Seu uso, no processo, é justificado pela **necessidade de facilitação da prova de determinados fatos jurídicos**, que, de outro modo, seriam de impossível ou muito difícil comprovação. Sua utilização é subsidiária em relação aos demais meios de prova direta.

4.26. Somente as **presunções relativas – simples ou legais – podem ser consideradas verdadeiras presunções, pois admitem prova em contrário.** As presunções absolutas são regras de direito material, cujo raciocínio presuntivo foi realizado pelo legislador antes da elaboração da norma jurídica. Após a entrada, no mundo jurídico, da norma que estabelece uma presunção absoluta, não há mais que se falar em presunção e, pois, em instituto probatório, pois a norma jurídica cria uma “verdade” absoluta, que não admite prova em contrário.

4.27. **Indício** é a prova acerca de um fato, que não é o fato principal da causa, mas, através do qual, pode-se obter, por um juízo lógico, uma conclusão sobre o fato desconhecido para o qual se busca esclarecimento. Possui **função probatória meramente instrumental**. Os indícios são fontes de presunções. São os meios de prova que fundamentam o raciocínio presuntivo.

4.28. No **Direito Tributário**, somente são admitidas as **presunções relativas**. Seu uso fundamenta-se na necessidade de promover a igualdade processual, **facilitando a prova de determinado fato**, quando a parte que o deveria provar encontra muitas dificuldades, ficando em posição de desigualdade. As presunções são instrumentos úteis no combate à evasão e à elusão tributárias, uma vez que os particulares que visam fugir, ilicitamente, da tributação, utilizam-se de meios para ocultar as manifestações de capacidade contributiva, visando dificultar a atividade fiscalizadora.

4.29. As regras que estabelecem presunções não são regras que invertem o ônus da prova. Na verdade, a prova é sempre necessária, modificando-se apenas o objeto da

prova. A possibilidade de apresentação de contraprova, pela parte contrária, deve ser, em todos os casos, assegurada.

4.30. O uso de presunções, no processo administrativo tributário, não significa que a decisão se fundamentará em um juízo de mera verossimilhança. As provas indiretas, assim como as diretas, só permitem que se atinja a probabilidade e a certeza subjetivas.

4.31. A função do **ônus da prova** é a de possibilitar o **julgamento** da causa quando persistirem dúvidas acerca da situação fática alegada, ou seja, quando as provas não são suficientes para convencer o julgador acerca da verdade dos fatos. Não vigem, no processo administrativo tributário, regras relativas ao ônus da prova em sentido subjetivo, mas somente as em sentido **objetivo**. Se, esgotadas as possibilidades de produção probatória, o julgador não se tiver convencido dos fatos alegados, pode atribuir a responsabilidade pela ausência de prova à parte que possuía melhores condições de dela se desincumbir e não o fez. A **Fazenda Pública** atua como **autora** da ação, devendo provar os **fatos constitutivos** do seu direito, e o **sujeito passivo**, na qualidade de **réu**, devendo provar os **fatos impeditivos, modificativos ou extintivos** do direito da Fazenda Pública.

4.32. Não se pode afirmar, tecnicamente, que a Administração Pública possua um ônus da prova, pois, o agente administrativo, no exercício da função administrativa de fiscalizar os contribuintes, verificando a ocorrência do fato jurídico tributário que originou uma obrigação tributária, está obrigado a proceder ao lançamento. O lançamento deve fundamentar-se em provas concretas acerca da ocorrência do fato jurídico tributário, e, portanto, existe o **dever do fisco de provar**.

4.33. A presunção de legitimidade dos atos administrativos não é diferente da presunção de legitimidade de qualquer outro ato jurídico existente no sistema jurídico, pois **todo ato permanece válido até que outro o desconstitua**. A presunção de legitimidade do lançamento, portanto, não permite que se afirme que, no processo administrativo tributário, há a inversão do ônus da prova. Aliás, a presunção de legitimidade em nada influencia a atividade probatória, seja no procedimento de fiscalização tendente a realizar o lançamento, seja no processo administrativo tributário contencioso. **O conteúdo dos atos permanece vinculado à lei e à Constituição Federal.**

5. SÍNTESE CONCLUSIVA

A justa tributação, realizada de acordo com o princípio da legalidade tributária, é pressuposto para que a República Federativa do Brasil constitua, efetivamente, um Estado Democrático de Direito, fundamentada na soberania, na cidadania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e no pluralismo político, a teor do artigo 1º da Constituição Federal.

Os tributos arrecadados pelo Estado são absolutamente necessários para a realização das finalidades públicas. No entanto, a invasão na esfera patrimonial dos particulares, na medida da manifestação da sua capacidade contributiva, só é admitida se a tributação for autoconsentida pelos particulares e, se e quando ocorridos os pressupostos fáticos da norma tributária em sentido estrito. Trata-se, em síntese, da concretização da igualdade e da legalidade, da justiça e da segurança jurídica, em matéria tributária. Para que se tenha esse equilíbrio de valores fundamentais, a determinação dos fatos jurídicos tributários, no processo administrativo tributário, deve ser consentânea com a **verdade** – condição necessária, mas não suficiente, da justa aplicação do direito.

Contudo, valores como **a justiça, a democracia** e, pois, **a verdade**, no processo, não são jamais realizados, de modo absoluto, no plano material. Com plena razão JOSÉ AFONSO DA SILVA, ao tratar da democracia: denota a idéia de processo, e, como tal, jamais se realizará inteiramente⁸⁶². É um processo pelo qual o Estado deve buscar a concretização, um caminho pelo qual deve seguir, um vetor orientativo das suas ações. É noção que funciona como um **ideal-limite**, afirma JOSÉ ROBERTO VIEIRA, na esteira de BOBBIO⁸⁶³. Pensamos que tais idéias podem ser tranquilamente estendidas para as noções de justiça, na aplicação do direito, e de verdade, no processo.

Nem mesmo em países mais desenvolvidos, nos quais existe uma tradição democrática enraizada nos valores da população, e nos quais a justiça encontra melhores condições para se estabelecer, em razão da maior igualdade material entre os cidadãos, não se pode afirmar que a democracia, a justiça e a verdade sejam plenamente alcançáveis. No entanto, a impossibilidade de concretização de tais valores, em sua pureza, não implica a impossibilidade de sua concretização, na prática, em grau aproximativo. Aliás, a

⁸⁶² **Poder Constituinte e Poder Popular (Estudos sobre a Constituição)**, p. 45.

⁸⁶³ Fundamentos republicano-democráticos..., *op. cit.*, p. 200-201.

impossibilidade de verificação, na realidade fática, da democracia absoluta, da justiça absoluta, e da verdade absoluta, não retira a validade desses valores, nem enfraquece o imperativo de sua persecução pelo Estado brasileiro.

O fortalecimento dos instrumentos dispostos pelo ordenamento jurídico para a realização dos objetivos da República Federativa do Brasil é um importante avanço no estabelecimento do Estado Democrático de Direito. Um desses instrumentos é o processo administrativo tributário, tomado em sentido amplo, abrangendo tanto o procedimento de lançamento quanto o processo administrativo tributário contencioso.

A atividade tributária deve ter como vetor de sua ação a busca pela verdade material. Se, teoricamente, a verdade material é a exigência da apuração dos fatos jurídicos de acordo com a total correspondência com a realidade – o que é possível apenas no plano metafísico –, na prática, o princípio da verdade material, traduz-se na necessidade de prova cabal dos fatos jurídicos tributários apurados pelo fisco, no procedimento de lançamento, bem como na mais ampla possibilidade de produção probatória pelas partes, no processo administrativo tributário contencioso, somada à livre iniciativa do julgador na proposição de diligências probatórias, visando formar seu convencimento, devidamente motivado.

Contra aqueles que sustentam que o princípio da verdade material não vige no processo administrativo tributário, tendo em vista ser impossível o seu alcance de modo absoluto, argumentamos: caso a verdade fosse um valor impossível de ser obtido ou indiferente para a realização do direito, também seríamos obrigados a sustentar que justiça e democracia não existem, ou que são valores pelos quais não vale a pena lutar, pois, assim como a verdade, eles não são verificáveis de modo absoluto.

A verdade dos fatos, no processo administrativo tributário deve ser, exaustivamente, procurada e prestigiada, para que a determinação fática seja a mais fidedigna possível para com a realidade. Somente a **determinação substancialmente verdadeira** dos fatos, ou seja, aquela que toma como ideal-limite a **verdade absoluta**, é capaz de permitir que a verdadeira missão do jurista seja cumprida: fazer com que os atos de **aplicação do direito** correspondam à **verdadeira incidência da norma jurídica**.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. ***Teoria del discurso y derechos humanos***. Tradução de: Luis Villar Borda. Bogotá: Universidade Externado de Colombia, 1995.

_____. ***Teoria de los derechos fundamentales***. Tradução de: Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ALLORIO, Enrico. ***Diritto Processuale Tributário***. 4. ed. Torino: Unione Tipografica, 1963.

ALMEIDA, Flávio Renato Correia. Do ônus da prova. **Revista de Processo**, São Paulo, RT, n. 71, p. 46-61, jul. set. 1993.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Processo Administrativo Tributário Federal**. Bauru: Edipro, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Prova no procedimento tributário. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, RT, n. 473, RT, p. 42-50, mar. 1975.

_____. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 46, p.118-132, out.-dez. 1988.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo Administrativo Disciplinar**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 25 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BELUCCI, Maurício. Procedimento de fiscalização, contraditório e ampla defesa: uma questão de respeito ao devido processo legal. In: SALOMÃO, Marcelo Vianna; PAULA JUNIOR, Aldo de (org.) **Processo administrativo tributário: federal e estadual**. São Paulo: MP, 2005, p. 373-406.

BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario: L'accertamento*, v. III. Milano: Giuffrè, 1964.

BLACKBURN, Simon. **Verdade: um guia para os perplexos**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Contraditório e Processo Judicial Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 559-565.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Algumas Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário e os Direitos que lhe cabe assegurar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo Administrativo Fiscal**, v. 3. São Paulo: Dialética, 1998, p. 51-62.

_____. Fundamentos do Processo Administrativo Tributário e Lei Ordinária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 59-67.

_____. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2004.

CAMBI, Eduardo. **Direito Constitucional à prova no processo civil**. São Paulo: RT, 2001.

_____. **A prova civil: admissibilidade e relevância**. São Paulo: RT, 2006.

CARBONELL, Miguel (org). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madri: Trotta, 2003.

CARNELUTTI, Francesco. **A prova civil**. Tradução de: Lisa Pari Scarpa. 4 ed. São Paulo: Bookseller, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Decadência e prescrição**, v. 2. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 34, p. 104-116, jul. 1998.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Teoria da Norma Jurídica**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

CONRADO, Paulo César. **Processo Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: exeqüibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

DABUL, Alessandra Pereira. **Da prova no processo administrativo tributário**. Curitiba: Juruá, 2004.

DALLAZEM, Dalton Luiz. **Processo administrativo tributário. Prova. Arquivos Magnéticos**. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=140258&printpage=_. Acesso em: 24/03/2006.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade Material, Modo de Pensar “Tipificante” e Praticidade no Direito Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 627-650.

DIDIER JR., Fredie, BRAGA, Paula Sarno, OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**, v.2. 3 ed. Salvador: Juspodivm, 2008.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Fundamentos do Processo Civil Moderno**. São Paulo: RT, 1986.

_____. **A Instrumentalidade do Processo**. São Paulo: RT, 1987.

DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, e GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo**. 14 ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

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

ENGISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 6 ed. Tradução de: J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal**. 2 ed. São Paulo: RT, 2006.

_____. Pasado y futuro del estado de derecho. In: CARBONNELL, Miguel (org.). **Neoconstitucionalismo(s)**. Madrid: Trotta, 2003.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

FERRAZ, Sérgio. Processo Administrativo: parte geral. In: CARDOZO, José Eduardo Martins, QUEIROZ, João Eduardo Lopes, SANTOS, Márcia Valquiria Batista dos (org.). **Curso de Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 811-825.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Estado de Direito e Devido Processo Legal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 209, p. 7-18, jul. set. 1997.

FISCHER, Otávio Campos. Devido Processo Administrativo Tributário e Direitos Fundamentais: de como o processo administrativo-tributário não pertence à Administração Pública. In: CLÈVE, Clèmerson; SARLET, Ingo Wolfgang; PAGLIARINI, Alexandre Coutinho (org.). **Direitos Humanos e Democracia**. Forense : Rio de Janeiro, 2007, p. 533-546.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao direito processual administrativo**. São Paulo: RT, 1971.

_____. **A prova administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1973.

GRECO, Marco Aurélio. **Dívidas Fiscais – I (Procedimento Administrativo)**. São Paulo: Saraiva, 1977;

_____. **Dinâmica da Tributação e Procedimento**. 2 ed., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2007;

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Devido Processo Legal e o Procedimento Administrativo. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, Malheiros, n. 18, p. 34-43, 1997.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**, 2 v. 2 ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

_____. **A Ética do Discurso e a questão da verdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

HOFFMANN, Suzy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola, 1999.

_____. Considerações sobre a presunção de legitimidade do lançamento tributário e sua relação com as provas. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 72, p. 196-207, 1996.

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

JANCZESKI, Célio Armando. O princípio da verdade real no processo administrativo: momento para produção de provas e apreciação de defesa intempestiva. In: SALOMÃO, Marcelo Vianna; PAULA JUNIOR, Aldo de (org.) **Processo administrativo tributário: federal e estadual**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 75-86.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “Processo Administrativo Tributário”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 33, p. 106-132, jun. 1998.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans, **Teoria Pura do Direito**. Tradução de: João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Teoria geral das normas**. Tradução de: José Florentino Duarte. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1986.

KIRKHAM, Richard. **Teorias da Verdade**. Tradução de: Alessandro Zir. São Leopoldo: Unisinos, 2003.

LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

LUPI, Raffaello. *La Carga de la Prueba en la Dialéctica del Juicio de Hecho*. Tradução de: José Luis Bosch Cholbi. In: AMATUCCI, Andrea (dir.). **Tratado de Derecho Tributario**, t. 2. Bogotá: Temis, 2001, p. 663-694.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo fiscal**, v. 1. São Paulo: Dialética, 1995, p.73-90.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A prova no processo tributário – presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 96, p. 77-88, set. 2003.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. *Presunciones y técnicas presuntivas en el Derecho Tributario*. Madrid: McGrah-Hill, 1996.

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

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 25 ed. Atualizado por: Eurico Andrade Azevedo *et al.* São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo: Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MICHELLI, Gian Antonio. *L'onere della prova*. Padova: CEDAM, 1966.

MINATEL, José Antonio. Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) como condição de validade do lançamento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo fiscal**, v.6. São Paulo: Dialética, 2002, p. 39-53.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral**. t. I, 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral**. t. III, 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. O juiz e a prova. **Revista de Processo**, São Paulo, RT, n. 35, abr. jun. 1984, p. 178-190.

_____. **Temas de Direito Processual: sétima série**. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Temas de Direito Processual: nona série**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/99**. 3 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MOUSSALEM, Tarek Moysés. **As fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MUSSOLINI JUNIOR, Luiz Fernando. **Processo Administrativo Tributário: Das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública**. Barueri-SP: Manole, 2004.

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

NINO, Carlos Santiago. **La constitución de la Democracia Deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997.

NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1975.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do dever tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

PALOMBELLA, Gianluigi. **Constitución y Soberanía: El sentido de la democracia constitucional**. Tradução de José Calvo González. Granada: Comares, 2000.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PANDOLFO, Rafael. **Fundamentos do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da jurisprudência**. 3 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PENTEADO, Marcio. **A prova no processo administrativo tributário**. Campinas: Campus Elsevier, 2006.

PIGATTI JR, Luiz; WATANABE, Ippo. **Processo Fiscal Federal Anotado**. São Paulo: Saraiva, 1993.

PINHO, Alexandra Gondim. **Fato Jurídico Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas. **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro. **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, Malheiros, n. 17, p. 5-33, 1997.

_____. **Princípios Constitucionais da Administração Pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SANCHES, J. L. Saldanha. **O Ónus da Prova no Processo Fiscal (sic)**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais - Ministério das Finanças, 1987 (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 151).

SANCHÍS, Luis Prieto. **Constitucionalismo y Positivismo**. 2 ed. México: Fontanamara, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SAVARIS, José Antônio. O processo administrativo fiscal e a Lei nº 9.784/99. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 94, p. 79-97, jul. 2003.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. (Biblioteca de Teses).

_____. Processo Administrativo Tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 43, p. 105-135, mar. abr. 2002.

SEABRA FAGUNDES, Miguel. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

SEIXAS, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A função fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo fiscal**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1997, p. 81-88.

SCHOUERI, Luís Eduardo, SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A.. Verdade Material no "Processo Administrativo Tributário". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. v. 3. São Paulo: Dialética, 1998, p. 141-159.

SIMÕES, Mônica Martins Toscano. **O processo administrativo e a invalidação de atos viciados**. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, Joana Lins. **Fundamentos da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Poder Constituinte e Poder Popular (Estudos sobre a Constituição)**. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de Souza. **Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SUNDFELD, Carlos Ari. . A importância do procedimento administrativo. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 84, p. 64-74, out. dez. 1987.

_____. Processo e procedimento administrativo no Brasil. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés. **As leis de processo administrativo (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98)**. São Paulo, Malheiros, 2000, p. 17-36.

TARSKI, Alfred. **A concepção semântica da verdade: Textos Clássicos de Tarski**. Cezar Augusto Mortari e Luiz Henrique de Araújo Dutra (org). São Paulo: UNESP, 2007.

TARUFFO, Michele. **La prova dei fatti giuridici: Nozioni generali**. Milano: Giuffrè, 1992.

_____. **Senso comum, experiência e ciência no raciocínio do juiz**. Curitiba: IBEJ, 2001.

_____. *Poteri probatori delle parti e del giudice in Europa*. **Revista de Processo**, São Paulo, RT, n. 133, p. 239-266, mar. 2006.

_____. *Il controllo di razionalità della decisione fra logica, retorica e dialettica*. **Revista de Processo**, São Paulo, RT, n. 143, p. 65-77, jan. 2007.

_____. *Verità e probabilità della prova dei fatti*. **Revista de Processo**, São Paulo, RT, n. 154, p. 207-222 dez. 2007.

_____. *Narrazioni processuali*. **Revista de Processo**, São Paulo, RT, n. 155, p. 77-115, jan. 2008.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil, Teoria Geral do Processo Civil e Processo de Conhecimento**, vol. I. 26 ed. São Paulo: Forense, 1999.

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

_____. Defesa e provas no processo administrativo tributário federal: momento para sua produção, espécies probatórias possíveis e exame de sua admissibilidade. In: SALOMÃO, Marcelo Vianna; PAULA JUNIOR, Aldo de (org.) **Processo administrativo tributário: federal e estadual**. São Paulo: MP, 2005, p. 147-172.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de: Marco Aurélio Greco. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

VIEIRA, José Roberto. **IPI – A regra-matriz de incidência – texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa**. Curitiba, 2008. No prelo.

_____. Princípios constitucionais e Estado de Direito, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 54, p. 95-104, out. dez. 1990.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER; Alberto. **Do Lançamento, da Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil: Ley, derechos, justicia**. 2 ed. Tradução de: Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1997.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 193178/SP. Relator Ministro Castro Meira. Brasília, 4 out. 2005. **Diário da Justiça da União**, Brasília, p. 225, 24 out. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 37311-5/SP. Relator Ministro Waldemar Zveiter. Brasília, 13 out. 1993. **Diário da Justiça da União**, Brasília, p. 24951, 22 nov. 1993.

BRASIL. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Acórdão n. 102-407972. Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Brasília, 18 out. 2006. Disponível em: www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em: 10 jul. 2008.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão n. 103-18789. Relator Paulo Roberto Cucco Antunes. Brasília, 5 maio 2005. Disponível em: www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em: 10 jul. 2008.

BRASIL. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Acórdão n. 104-18535. Relator Nelson Mallmann. Brasília, 22 jan. 2002. Disponível em: www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em: 10 jul. 2008.

BRASIL. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Acórdão n. 106-101141. Relatora Ana Maria Ribeiro dos Reis. Brasília, 12 maio 1998. Disponível em: www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em: 10 jul. 2008.