

Universidade de Brasília

Centro de Educação a Distância – CEAD

Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda – ESAF

Especialização em Direito Processual Tributário

**O PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E OS  
PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA AMPLA  
DEFESA.**

Marcela Cheffer Bianchini

Brasília – DF

2008

MARCELA CHEFFER BIANCHINI

**O PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO  
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E OS PRINCÍPIOS DA VERDADE  
MATERIAL E DA AMPLA DEFESA.**

Monografia apresentada ao Centro de Educação a Distância (CEAD), da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Direito Processual Tributário.  
Orientador: Alexandre Bernardino Costa.

Brasília – DF

Maio de 2008

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. NATUREZA JURÍDICA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ....	10
3. PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	14
4. DEFESA, PROVA E VERDADE.....	20
5. ESPECIFICIDADES DO REGIME JURÍDICO DAS PROVAS NO PAF. ....	25
6. PRINCÍPIOS E REGRAS .....	31
7. O PRAZO ESTABELECIDO NO ARTIGO 16 DO PAF.....	38
8. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.784, DE 1999. ....	41
9. CONCLUSÃO.....	43
10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	50

## RESUMO

A limitação à atividade probatória do contribuinte determinada pelo § 4º do artigo 16 do Processo Administrativo Fiscal – PAF - tem provocado conflitos de entendimento no julgamento do caso concreto entre as primeira e segunda instâncias administrativas. Não é difícil verificar acórdãos dos Conselhos anulando acórdãos proferidos pelas Delegacias de Julgamento - DRJ que não conhecem das provas trazidas ao processo após a impugnação ou manifestação de inconformidade, por desrespeito ao princípio da verdade material e ao direito a ampla defesa. A proposta deste trabalho é verificar se o prazo para a apresentação de provas, estabelecido no citado decreto (incluído pela Lei nº 9.532, de 1997), realmente contraria o princípio da verdade material e impede a defesa do contribuinte. No alcance deste objetivo fez-se necessário o exame de outras questões, como a natureza jurídica do contencioso administrativo fiscal; o conceito de prova, seu objeto, finalidade e natureza; o conceito e finalidade do princípio da verdade material e do da ampla defesa e sua relação com o julgamento administrativo; correlação ente as disposições do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) e a Lei nº 9.784, de 1999 (LGPAF), no que diz respeito à produção de provas e seu âmbito de aplicação. Para tanto, elegeu-se, como objeto de estudo, o direito positivo, em especial o conjunto de enunciados prescritivos gerais e abstratos, individuais e concretos, pertencentes ao subsistema jurídico tributário brasileiro.

## 1. INTRODUÇÃO.

O Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), prevê a concentração dos atos processuais em momentos pré-estabelecidos, principalmente no que diz respeito à instrução probatória do contribuinte.

O artigo 16 do PAF, em seu § 4º, estabelece limitações à atividade probatória do administrado ao determinar que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente.

Tal limitação à atividade probatória tem provocado conflitos de entendimento no julgamento do caso concreto entre as primeira e segunda instâncias administrativas.

O Conselho de Contribuintes (Órgão Julgador de última instância na esfera administrativa), via construções jurisprudenciais, está atenuando os rigores da norma em análise, alegando que o processo administrativo fiscal tem por finalidade principal a garantia da legalidade, pela qual deve o julgador administrativo pesquisar se, de fato, ocorreram as hipóteses previstas nas normas e verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente do alegado e provado.

Não é difícil verificar acórdãos dos Conselhos (mais especificamente das 3ª e 7ª Câmeras do Primeiro Conselho de Contribuintes) anulando acórdãos proferidos pelas Delegacias de Julgamento - DRJ que não conhecem das provas trazidas ao processo após a impugnação ou manifestação de inconformidade, por desrespeito ao princípio da verdade material e ao direito a ampla defesa.

Tal fato tem se intensificando, principalmente após a edição da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo geral (Lei Geral do Processo Administrativo Federal-LGPAF), por esta ter disposto, em seu artigo 38, que requerimentos probatórios podem ser entregues até a tomada de decisão administrativa, o que faculta o administrado a apresentar provas até o julgamento do recurso (impugnação)<sup>1</sup>.

Um exemplo é o Acórdão nº 103-19.789, do 1º Conselho de Contribuintes, prolatado em 08 de dezembro de 1998, que teve como relatora a Conselheira Sandra Maria Dias Nunes:

#### **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL-NULIDADE**

A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material, com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. 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 legitimidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso provido<sup>2</sup>.

Como exemplo mais recente, temos o Acórdão nº 303-34.308, prolatado em 22 de maio de 2007, nos termos abaixo transcritos:

#### **CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA PELA RECUSA DE APRECIÇÃO DO PARECER JURÍDICO APRESENTADO EM 11.01.2005, COMO COMPLEMENTAÇÃO DA DEFESA, ANTES DA REALIZAÇÃO DO JULGAMENTO.**

O referido parecer elaborado por jurista, especialista em direito tributário e em processo administrativo fiscal, foi ignorado sob a alegação de não atendimento às condições previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 (PAF). Entretanto, tal norma disciplina tão-somente a apreciação de prova documental no PAF, e evidentemente não abrange a hipótese de apresentação de parecer jurídico em complemento à impugnação. As interessadas citaram oportunamente a doutrina de Sérgio Ferraz e de A. A. Dallari para explicitar a natureza de um parecer jurídico. No caso, a disciplina adequada seria efetivamente a do art. 38 da LGPAF (Lei 9.784/99), utilizada subsidiariamente, já que o PAF (Decreto 70.235/72) é omissivo quanto a isto. A norma evocada prevê que antes da decisão, na fase de instrução, pode-se juntar documentos e pareceres, requerer diligências

---

<sup>1</sup> Lei 9.784/99, 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.

<sup>2</sup> Acórdão nº 103-19.19789, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido em 8 de dezembro de 1998.

e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. Portanto, a recusa de apreciação do parecer jurídico juntado aos autos na fase de instrução, antes da tomada de decisão, caracteriza cerceamento ao direito de defesa, eivando de nulidade absoluta a decisão recorrida. Enfatiza-se que nesta situação a juntada do parecer não afetou de forma alguma o trâmite processual, não o prolongou, e não se justifica a recusa de conhecimento de matéria de defesa que necessariamente haveria de ser apreciada também em segunda instância, de forma que a omissão do julgador *a quo* também afronta o direito do contribuinte ao duplo grau de jurisdição. Houve claro cerceamento ao direito de ampla defesa<sup>3</sup>.

Esta tese tem respaldo na doutrina, que defende a inconstitucionalidade da restrição ao direito probatório estabelecido no § 4º do art. 16 do PAF.

Alberto Xavier<sup>4</sup> entende que “afronta o princípio da ampla defesa e da verdade material qualquer restrição ao exercício do direito à prova em função da fase do processo, desde que anterior à decisão final tomada na segunda instância”.

Luis Eduardo Schoueri e Gustavo Emílio Contrucci A. de Souza<sup>5</sup> defendem que a preclusão do exercício do direito à prova é inconstitucional por ser incompatível com o princípio da verdade material. O principal argumento utilizado é que o legislador de 1997 emprestou ao processo administrativo um instituto do processo judicial, a verdade formal. Os autores consideram que o fenômeno da preclusão apenas pode conviver com o processo judicial, “porque neste se fez acompanhar de garantias tais que permitem que se veja sua existência como decorrente do próprio todo processual”.

No contraponto, outros autores, entre eles José Antônio Savaris<sup>6</sup>, consideram que a existência de um prazo previamente estabelecido para a apresentação de provas não afronta o direito de ampla defesa. Para o autor a preclusão se afigura indispensável ao devido processo legal e o direito de ampla defesa traduz qualidade do que é vasto ou de grande extensão, não se

---

<sup>3</sup> Acórdão 303-34.308, da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, proferido no recurso voluntário nº 134.737, em de 22 de maio de 2007.

<sup>4</sup> XAVIER, 2005, p.160

<sup>5</sup> SCHOUERI, 1998, p. 155-157

<sup>6</sup> SAVARIS, 2003, pp. 89- 90.

confundindo com o irrestringível. Merece ressalva a ponderação que fez o autor entre os princípios da verdade material e do direito à defesa com a necessidade do desenvolvimento do processo, desenvolvimento esse que requer obediência ao princípio, também constitucional, da celeridade processual.

De outro lado, as Delegacias de Julgamento - Colegiados de 1ª instância administrativa, não podem desrespeitar o disposto na norma legal, em decorrência do princípio da legalidade e da vinculação da atividade administrativa às leis, normas e atos legais e infra-legais, inclusive os que expressam o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme determinado pela Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, art. 7º<sup>7</sup>.

Existe, portanto, um impasse entre as instâncias administrativas com relação à aplicação do prazo de preclusão para a faculdade probatória do contribuinte, estipulado no processo administrativo tributário. Seria razoável afastar a aplicação do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, por considerá-lo ofensivo ao princípio da verdade material, aplicando, em seu lugar, o artigo 38 da Lei nº 9784, de 1.999? O prazo para a apresentação de provas, estabelecido no decreto (incluído pela Lei nº 9.532, de 1997), realmente contraria o princípio da verdade material e impede a defesa do contribuinte?

Responder estas questões é a proposta deste trabalho. No alcance do objetivo principal deste estudo faz-se necessário o exame de outras questões relevantes que visam aprofundar o conhecimento do objeto especulativo, são elas: a natureza jurídica do contencioso administrativo fiscal; o conceito de prova, seu objeto, finalidade e natureza; o conceito e finalidade do princípio da verdade material e do da ampla defesa e sua relação com o julgamento administrativo;

---

<sup>7</sup> Portaria MF nº 58/2006, art.. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos



correlação ente as disposições do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) e a Lei nº 9.784, de 1999 (LGPAF), no que diz respeito à produção de provas e seu âmbito de aplicação.

Procurou-se desenvolver investigação científica de caráter analítico-normativo, à luz das categorias da Teoria Geral do Direito, considerando a supremacia da Constituição Federal e dos valores nela inseridos. Elegeu-se, como objeto de estudo, o direito positivo, em especial o conjunto de enunciados prescritivos gerais e abstratos, individuais e concretos, pertencentes ao subsistema jurídico tributário brasileiro.

Adotar-se-á por referencial teórico o conceito de princípios adotado pela corrente pós-positivista, extraída de autores como Norberto Bobbio; Juarez Freitas; José Cretella Neto e, principalmente, Humberto Ávila, o qual privilegia o estudo da estrutura dos princípios com vistas a estabelecer procedimentos eficazes de fundamentação, justificação e controle em sua aplicação, tratando-os como espécies do gênero norma.

Também será adotado o critério da especialidade das normas (de Norberto Bobbio), pelo qual de duas normas em conflito, uma geral outra especial (ou excepcional), prevalece a segunda.

## **2. NATUREZA JURÍDICA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.**

O processo administrativo tributário, no âmbito federal, foi instaurado e conduzido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de lei ordinária. Algumas de suas disposições foram alteradas (incluídas) pelas Leis nº 8.748, de 1993; nº 9.532, de 1997, e nº 11.196, de 2005.

Nele, a administração atua na prevenção e solução de conflitos de caráter administrativo fiscal, legitimada pela própria Constituição Federal, artigo 5º incisos XXXIV, “a”, e, LV. Referida regra constitucional garante ao administrado o direito ao contraditório e à ampla defesa, tanto na via judicial como na administrativa, explicitando a existência de uma “lide administrativa” e conferindo competência ao processo administrativo na prevenção de conflitos de interesses que envolvam a Administração Pública.

O conceito de processo administrativo esposado na constituição exprime a idéia de que os mecanismos da legalidade dos atos administrativos devem seguir o modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes, seja da natureza indisponível dos direitos na presença do Estado, seja da natureza vinculada (não independente) do órgão de julgamento, integrado na Administração ou, seja porque no processo administrativo fiscal, o Ente Público (Estado) figura tanto como autor da exigência fiscal, titular do interesse em disputa e juiz da lide tributária.

A natureza jurídica do processo administrativo difere da do processo civil e penal, pois possui particularidades inerentes à relação jurídico-tributária e é desenvolvido em duas fases diversas: a primeira, que precede a etapa contenciosa, está caracterizada pela investigação fiscal propriamente dita, constituída pelas medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão fazendária, por meio da constituição do crédito tributário; e a segunda, que se inicia com o

inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou com a decisão denegatória de seu pleito.

É a partir desta segunda fase que se caracteriza o conflito de interesses e se inicia o processo propriamente dito, como relação jurídica e com os mecanismos de garantia inerentes à solução de conflitos dispostos na Constituição Federal. Deve-se ressaltar que o processo difere do procedimento quanto à relação jurídica, ao objeto e ao órgão decisório.

A impugnação tem natureza administrativa, insere-se no exercício da função administrativa de auto-controle (legalidade) e distingue-se da judicial em função da natureza do órgão competente para a sua apreciação e da natureza da decisão por este proferida.

Os Tribunais Federais são órgãos independentes, integrados ao Poder Judiciário, cujas decisões, proferidas na seqüência de um processo contraditório, são obrigatórias para todas as entidades de direito Público e de direito Privado, sendo dotadas de força e autoridade de caso julgado (não pode ser objeto de nova apreciação).

Já os órgãos de julgamento administrativo são autônomos (não independentes), dotados de imparcialidade em sentido material, gozam de especialização funcional e sua competência abrange a reapreciação de atos praticados por outros órgãos ou agentes integrados na mesma estrutura administrativa do Poder Executivo.

As decisões (acórdãos) dos órgãos administrativos de julgamento (órgãos encarregados da apreciação das impugnações administrativas) são atos administrativos, que têm como objeto a solução da lide (controvérsia) entre o particular (administrado) e o Estado (administração), em conformidade com o direito. A decisão proferida, no entanto, não tem força de coisa julgada, nos moldes judiciais, e o contribuinte (administrado) pode, caso a decisão lhe seja desfavorável, socorrer-se ao poder judiciário para nova apreciação da matéria controvertida.

O Direito Tributário Brasileiro reservou a competência para julgamento a órgãos destituídos do poder de praticar o lançamento, não admitindo a *reformatio in pejus*, pelo que a decisão do processo se reduz às alternativas da anulação ou da confirmação, não podendo revestir a modalidade de substituição (na forma de lançamento suplementar). Sendo assim, a impugnação administrativa caracteriza-se como “recurso do tipo revisão” (recurso eliminatório) e tem por objeto exclusivo a apreciação do ato recorrido, limitando-se a autoridade julgadora a averiguar a correção ou incorreção da constituição do crédito tributário/lançamento ou da decisão impugnada. Nesse passo, a autoridade *ad quem* se limita a praticar um ato secundário, pelo qual elimina ou mantém o ato primário impugnado, no caso o lançamento<sup>8</sup>.

Difere do reexame, típico do poder judiciário, que tem finalidade de reapreciação da questão decidida pelo órgão *a quo*, julgando o órgão *ad quem* diretamente sobre a melhor solução ao caso concreto (substituição do ato impugnado por outro ato, decidido em novos termos).

O processo administrativo tributário tem por fim a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Nele, os particulares intervêm na produção de provas no exercício do direito de defesa, desenvolve-se segundo o princípio do contraditório e culmina com a prática de um ato estritamente vinculado, que traduz um juízo subsuntivo de aplicação da lei<sup>9</sup>.

James Marins<sup>10</sup>, ao escrever sobre as diferenças do processo administrativo tributário e do processo civil, chegou a concluir que, se a relação jurídica tributária apresenta peculiaridades, já que cercada de um próprio conjunto de amarras e garantias, muitas vezes de foro constitucional, estas operam efeitos no momento da interpretação e aplicação da norma jurídica tributária.

---

<sup>8</sup> XAVIER, 1998, p. 309 a 113.

<sup>9</sup> XAVIER, 2005, p.58

<sup>10</sup> MARINS, 2002, p. 83 e 188.

Desta forma, pode-se dizer que o processo administrativo federal tem natureza distinta do processo civil e penal e é regido por princípios e normas específicas, com contornos próprios, particulares, tornando-se um processo diferenciado e de âmbito mais restrito, já que o processo administrativo fiscal não tem caráter sancionatório, pois a pretensão tributária não é punitiva, mas compulsória<sup>11</sup>.

O Direito Processual Tributário, portanto, constitui-se em um subsistema jurídico que corresponde ao conjunto de normas disciplinadoras da relação jurídica aplicada à *lide* tributária, e esta forma diferenciada é que determina o contorno e o conteúdo da incidência dos princípios jurídicos aplicáveis ao processo.

A finalidade do processo administrativo fiscal é, pois, garantir a legalidade do ato administrativo tendente à apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, cabendo ao julgador pesquisar se realmente ocorreu o fato previsto na norma legal, independentemente das provas contidas no processo.

---

<sup>11</sup> SAVARIS, 2003, p.87.

### 3. PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Os processos desenvolvidos no âmbito da Administração Pública, como qualquer outra atividade estatal, submetem-se aos princípios norteadores da conduta do estado de maneira geral, como o da legalidade, moralidade, eficiência, finalidade, justiça, segurança, isonomia, proporcionalidade, razoabilidade, motivação, entre outros (alguns deles, inclusive, estão especificados na Constituição Federal). O processo administrativo submete-se, também, a princípios gerais do processo, tais como o da instrumentalidade, da economia processual, celeridade e eficiência, além dos princípios constitucionais que possuem eficácia plena, como o direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV<sup>12</sup>); o princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV<sup>13</sup>); o princípio do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV<sup>14</sup>); o princípio do julgador competente (art. 5º, LIII<sup>15</sup>); o princípio da proibição de prova ilícita (art. 5º, LVI<sup>16</sup>).

Como instrumento de controle da legalidade dos atos da administração, o processo administrativo submete-se a princípios específicos como o da verdade material, da oficialidade e o da ampla instrução probatória (entre outros).

Para o presente trabalho, não se justifica elencar todos os princípios que regem o Direito Processual Administrativo Tributário, mas sim mostrar o panorama de especificidade em relação aos princípios aplicáveis na solução da lide tributária e sua diversidade em relação aos processos

---

<sup>12</sup> 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;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

<sup>13</sup> “LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;”

<sup>14</sup> “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;”

<sup>15</sup> “LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;”

<sup>16</sup> “LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;”

civil e penal. No estudo, somente se faz necessário destacar o conceito e finalidade de alguns deles, em específico os princípios da Ampla Defesa e da Verdade Material:

**a) O Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.**

Conforme a Constituição Brasileira, aos litigantes em processo administrativo serão assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Por este preceito, tem-se que o processo administrativo tributário deve possibilitar ao particular o direito a contestar o ato da Administração Pública. A impugnação de um ato administrativo é, portanto, a forma pela qual o administrado exerce seu direito ao contraditório no âmbito do processo administrativo tributário. No entanto, para impugnar não basta peticionar, deve-se provar que a pretensão fazendária é infundada. Neste sentido, a prova está conceituada como um preceito de defesa. Não há direito de defesa sem direito a ampla produção de provas<sup>17</sup>, o que significa que a defesa não deve se pautar exclusivamente no pleno conhecimento dos fatos apresentados pelo Fisco na sua fundamentação, mas também no direito do contribuinte produzir todas as provas lícitas que desejar.

Segundo Susy Gomes Hoffmann<sup>18</sup> “o direito ao contraditório significa o direito de uma parte conhecer todos os fatos e todas as provas apresentadas pela outra parte e sobre eles poder se manifestar e apresentar novas provas”.

Para James Marins<sup>19</sup>, o direito à impugnação administrativa, como concretização do devido processo legal, deve ser apto a impedir que o contribuinte seja “privado de seus bens” sem

---

<sup>17</sup> SAVARIS, 2003, p. 88

<sup>18</sup> HOFFMANN, 1999.

<sup>19</sup> MARINS, 2002, p. 191

o devido processo legal, o que somente se realiza quando a solução do litígio atender aos imperativos decorrentes da ampla defesa, no contexto do processo administrativo tributário.

Para Alberto Xavier<sup>20</sup>, direito de defesa e contraditório são manifestações do devido processo legal, consagrado na constituição federal, que reconhece que a exigência do exercício do poder público se faça por meio de um procedimento justo, o que implica o direito de conhecer dos fatos e do direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido, que se consubstancia no direito à impugnação ao ato da autoridade administrativa, e o direito de apresentar provas. Para o autor, o caráter amplo do direito de defesa tem dois corolários, o princípio da ampla instrução probatória, “que exige que o direito à prova seja assegurado na máxima extensão possível”, e o princípio da ampla competência decisória, pelo qual “nenhuma questão relevante para a defesa deve ser subtraída aos poderes de cognição e decisão dos órgãos de julgamento”.

O princípio do Contraditório, segundo o mesmo autor, está relacionado ao princípio da ampla defesa, pois enquanto este último afirma a existência de um “direito de audiência do administrado”, o contraditório consubstancia-se no “modo ou forma de seu exercício”. Para o autor, os meios de defesa, no processo administrativo, são o direito de participação e a informação, nos processos, a fundamentação dos atos administrativos, a publicidade, a impossibilidade de provas obtidas por meio ilícito, o direito à prova, ou seja, o direito ao acesso à prova, o direito à apreciação de prova e o direito à impugnação de prova. Assim, o princípio da ampla defesa se manifesta por meio da oportunidade concedida ao contribuinte de opor-se a pretensão do Estado, fazendo-se conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.

---

<sup>20</sup> XAVIER, 2005, pp. 5-17



Há que se destacar que para José Antonio Savaris<sup>21</sup>, a ampla defesa não significa defesa ilimitada. Não se restringirá a defesa se as provas a serem produzidas não se fizerem necessárias à elucidação do fato ou já se encontrem nos autos, ou ainda, se a matéria discutida for eminentemente de direito, como ocorre no Processo Civil, se atentarem para o direito a individualidade ou se sofrerem restrições processuais, como no caso da preclusão.

#### **b) O Princípio da Verdade Material.**

O princípio da verdade material governa tanto o procedimento como o processo administrativo e opõe-se ao princípio da verdade formal (princípio do dispositivo) que preside o processo civil. Este último prioriza a formalidade processual probatória – como ônus processual próprio das partes – que tem como motor o princípio da segurança jurídica que cria amarras e restrições à atividade promovida pelo magistrado no processo judicial. Neste diapasão, a convicção do juiz advém do conjunto de elementos produzidos pelas partes em rígido sistema de preclusão.

Já no processo administrativo há a busca do fato ocorrido, que deve ser trazido para dentro dele tanto pelas partes como pela autoridade julgadora.

Para James Marins<sup>22</sup> a verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal, à aproximação entre os eventos ocorridos e o registro formal de sua existência, entre o fato imponível e sua formalização, por meio do lançamento tributário. É princípio indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.

---

<sup>21</sup> Ob. Cit., pp. 80-90

<sup>22</sup> Ob cit., p . 177

Ainda conforme o autor, no processo administrativo a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material.

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martines Lopes<sup>23</sup>, ao citarem que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade, esclarecem que o julgador deve “pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado”.

Para Alberto Xavier<sup>24</sup>, o princípio da legalidade no Direito Tributário cumpre a função de proteger a esfera privada das intromissões arbitrárias do poder. Para dar efetividade a este princípio, o lançamento, como ato de aplicação do direito, submete-se aos princípios inquisitório e da verdade material.

Segundo o autor a Administração não está limitada, em suas investigações, aos meios de prova proporcionados pelo contribuinte. Deve utilizar todos os meios de prova admitidos pelo direito e necessários ao conhecimento da verdade material do fato jurídico tributário. A convicção do órgão de aplicação, porém, é livre, pois o valor das provas resulta de sua idoneidade para influir no convencimento, não havendo, em geral, regras legais que vinculem a apreciação das provas.

Tanto o contribuinte como a Fazenda Pública pode produzir provas, portanto, o ônus da prova não está adstrito ao impugnante. A prova pode ser meramente documental, apresentadas de pronto pelo contribuinte, realização de diligência e pericial, desde que seja imprescindível à apuração dos fatos.

---

<sup>23</sup> NEDER, 2004, p. 74

<sup>24</sup> XAVIER, 1998, p. 121 e 124.

Conclui-se do exposto, que o princípio da verdade material, não se resume à análise das provas trazidas aos autos pelas partes, com o fito de descobrir a verdade dos fatos, mas vai além, traduz o dever do julgador em buscar a “verdade”, ou da ocorrência do fato gerador, por meio de diligências e perícias, independentemente das provas trazidas ao processo, ou do alegado e provado.

Importante destacar que a verdade absoluta não pode ser atingida, pois está limitada pelas regras referente às provas, como se verá a seguir.

#### 4. DEFESA, PROVA E VERDADE.

Para todo o estudo referente ao tema “prova no processo administrativo”, sempre virá à mente a questão da função da prova e, intuitivamente, vem de pronto a idéia de que pela prova se busca investigar a verdade dos fatos ocorridos, sobre os quais se aporá a regra jurídica abstrata, que deverá reger certa situação.

Não é por outra razão que um dos princípios fundamentais do processo administrativo tributário é o da verdade material. Também não é por outro motivo que pela prova se garante o direito de ampla defesa, erigido como um dos fundamentos do Estado moderno.

Para Paulo Celso B. Bonilha<sup>25</sup>: “Fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova”.

Para Giuseppe Chiovenda<sup>26</sup>, provar significa formar a convicção do juiz sobre a existência ou não existência dos fatos relevantes no processo.

A importância da prova como suporte para a tomada de decisão do julgador e para uma decisão justa é corroborada por muitos autores que a conceitua como a atividade de averiguar a verdade e formar a convicção do juiz/julgador ou como o resultado dessa atividade.

Pinto Ferreira<sup>27</sup> entende que ela é a forma objetiva de se chegar ao conhecimento da verdade, por meio da persuasão e carece, antes de sua produção, que se determine o que se pretende provar, a fim de permitir ao seu destinatário que firme convicção acerca do alegado.

---

<sup>25</sup> BONILHA, 1992, p. 68

<sup>26</sup> CHIOVENDA, 1998.

<sup>27</sup> PINTO FERREIRA, 1998, p. 247.

Arruda Alvim<sup>28</sup> entende que consiste nos meios, legalmente estabelecidos ou inseridos em um sistema jurídico, suficientes a convencer o julgador da ocorrência de determinado fato carreado ao processo, via de regra, por atividade dos litigantes.

Ovídio A. Baptista da Silva<sup>29</sup> leciona que pode a prova significar a atividade que os sujeitos do processo realizam para demonstrar suas alegações em juízo, ou, de outro giro, o instrumento por meio do qual essa atividade se processa.

O ponto problemático do conceito clássico de prova está no grau de convencimento que deve atingir o aplicador do direito para que se considere um fato como provado. Carnelutti<sup>30</sup> afirma que nenhum meio de prova conduz a um estado de certeza, assim entendida a consciência da verdade absoluta, bastando para o direito a satisfação do juiz quanto ao grau de verossimilhança do fato a ser provado.

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 a aplicação da lei ao caso concreto, não se pode negar que a idéia de se atingir, no processo, a verdade real sobre determinado acontecimento não passa de mera utopia. Acreditar que o juiz possa analisar, objetivamente, um fato, sem acrescentar-lhe qualquer dose de subjetividade, é pura ingenuidade. Também não se pode negar, que a prova será condicionada pelas componentes culturais, políticas, econômicas e sociais dos outros sujeitos do processo.

Ademais, as regras processuais sobre prova não regulam apenas os meios de que o juiz pode servir-se para “descobrir a verdade”, mas também traçam limites à atividade probatória, tornando inadmissíveis certos meios de prova, resguardando outros interesses (como a intimidade, o silêncio etc.) ou ainda condicionando a eficácia do meio probatório à adoção de

---

<sup>28</sup> ARRUDA ALVIM, 1996, p. 398.

<sup>29</sup> BAPTISTA DA SILVA, 2000, p. 337.

<sup>30</sup> CARNELUTTI, 1955, p. 96.

certas formalidades (como o uso do instrumento público). Diante desta proteção legal (de forte intensidade) a outros interesses, ou ainda, da submissão do mecanismo de “revelação da verdade” a certos requisitos, parece não ser difícil perceber que o compromisso que o direito tem com a verdade não é tão inexorável como aparenta ser.

Importante esclarecer a distinção entre busca da verdade e convicção de verdade. Quando se afirma que a prova não pode traduzir a verdade, alude-se à idéia de que a essência da verdade é inatingível. E não apenas pelo processo, mas por qualquer mecanismo que se preste a verificar um fato passado. Apesar de esta concepção ser bastante óbvia, parece que o direito processual ainda não conseguiu se livrar do peso da idéia de que o aplicador do direito, para aplicar a lei ao caso concreto, deve estar "iluminado pela verdade".

A moderna filosofia, sob a tutela de J. Habermas<sup>31</sup>, explicita que a verdade sobre um fato é um conceito dialético, construído com base na argumentação desenvolvida pelos sujeitos cognoscentes. A “verdade” não se descobre, mas se constrói, por meio da argumentação.

As idéias deste autor constituem uma tentativa de superação dialética dos demais paradigmas, buscando centrar o ponto de apoio do estudo não mais no objeto ou no sujeito, mas no discurso. A razão não está mais no mundo ou no sujeito individual, mas naquilo que os sujeitos produzem a partir de certos elementos comuns (linguagem). O diálogo (comunicação) passa a ter a preponderância no sistema. A razão centra-se na comunicação e não mais na reflexão isolada de um só sujeito.

Trata-se da busca de um consenso que permita o conhecimento. É algo que ocorre no mundo ideal e não no mundo sensível. Este consenso importa a aceitação prévia dos critérios necessários para a realização de qualquer comunicação (interação).

---

<sup>31</sup> HABERMAS, 2003, pp. 26-63.

Isto implica dizer que verdade e legitimidade não são conceitos absolutos, de validade plena e eterna. Ao contrário, resultam do consenso discursivo. Há deslocamento da formulação da verdade em relação às proposições fáticas e da legitimidade em relação às proposições normativas para a intersubjetividade. A verdade é algo necessariamente provisório, apenas prevalecendo enquanto se verificar o consenso. O verdadeiro e o falso não têm origem nas coisas, nem na razão individual, mas no procedimento.

Daí, uma nova consequência: as normas e afirmações devem ser constantemente justificadas e legitimadas por meio da argumentação, a fim de verificar a manutenção do consenso, que seria a única razão de sua legitimidade e da eficácia. Fica claro que a perene reavaliação das normas existentes é uma constante na teoria de Habermas, que não admite a estagnação da dinâmica do agir comunicativo.

A prova passa a ser vista como peça de argumentação, no diálogo judicial, elemento de convencimento sobre qual das partes deverá ser beneficiada com a proteção jurídica do órgão estatal.

Com efeito, a função da prova é permitir o embasamento concreto das proposições formuladas, de forma a convencer o julgador de sua validade, diante da impugnação desta, por outro sujeito do diálogo.

Partindo-se desta premissa e transportando-a para o processo administrativo, tem-se que a construção da verdade é legitimada pelo procedimento adotado. As versões apresentadas pelas partes somam-se ao papel ativo do julgador, em perfeito diálogo, na tentativa de construir uma verdade possível que guiará a aplicação da lei ao caso concreto. O processo deixa de ser instrumento para a reconstrução dos fatos (e futura aplicação da norma respectiva) para ser palco de argumentação.

Quanto ao convencimento do julgador, é certo que este se dará, ao menos em linha de princípio, por critérios de racionalidade, utilizando-se de raciocínio idêntico ao que sustenta as máximas da experiência. Haverá que se considerar o que acontece na normalidade dos casos, como parâmetro para concluir pela validade ou não de uma pretensão, diante do resultado da argumentação formulada.

Partindo desta teoria, a prova, em direito processual, então, assume a condição de um meio retórico, regulado pela lei, e dirigido, dentro dos parâmetros fixados pelo Direito e de critérios racionais, a convencer o aplicador do direito da validade das proposições, objeto de impugnação, feitas no processo.

Trata-se de um meio retórico, porque, antes de destinar-se à reconstrução de fatos, destina-se a estabelecer o diálogo, entre as partes e o Estado-juiz, necessário para a “fixação dos fatos controvertidos”. Neste sentido, as provas sempre se referem a alguma proposição ou a uma tese; ademais, é certo que esta proposição não pode ser fundamentada exclusivamente em um critério metafísico ou intuitivo, sendo necessário que se expresse por via de uma linguagem.

Deve-se destacar que este meio deve enquadrar-se nas prescrições legais atinentes à matéria processual (ainda que a lei autorize a liberdade plena destas vias), sendo que estes comandos representam os critérios prévios, determinantes da possibilidade do “diálogo”; assim é que estas determinações de lei podem regular tanto o modo de formação da prova, como sua produção e o prazo para sua apresentação, dentro do processo, ou ainda, podem condicionar a sua força probante no limite do convencimento do Estado-Jurisdição (prova legal). É neste contexto que entra o instituto da preclusão.



## **5. ESPECIFICIDADES DO REGIME JURÍDICO DAS PROVAS NO PAF.**

A questão central deste tópico está em identificar as peculiaridades do regime jurídico de um fenômeno (conhecimento dos fatos para aplicação de normas jurídicas), quando este se manifesta no processo administrativo.

É oportuno, para a análise pretendida, distinguir os processos administrativos originados de pleito do contribuinte (de que são exemplos mais expressivos os pedidos de restituição e as declarações de compensação) e os processos administrativos de exigência do crédito tributário (de que são expressões maiores os processos relativos a auto de infração e notificação de lançamento).

Nos primeiros, prevalece o princípio do dispositivo, de modo que a atividade probatória deve se desenvolver dentro dos limites do pedido formulado pelo contribuinte. O regime jurídico da prova nesta classe de processos administrativos tributários aproxima-se muito mais do regime jurídico da prova no processo civil, com as peculiaridades decorrentes do fato de que a prova é produzida e apreciada no âmbito administrativo.

Nestes processos vige a regra geral de distribuição do ônus da prova prevista no art. 333 do CPC, pela qual cabe ao autor a prova dos fatos constitutivos do seu direito e ao réu a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor.

Nos segundos, porém, prevalece o princípio inquisitório (investigação) e o da verdade material (valoração dos fatos), que possibilita ao julgador buscar a “verdade” dos fatos, independentemente das provas trazidas ao processo.

Na abordagem, o estudo se concentrará nos processos administrativos de exigência do crédito tributário.

Como já examinado anteriormente, as principais particularidades do processo administrativo tributário são a não-intervenção de órgãos jurisdicionais na sua realização, o fato de a Administração atuar como parte e também como juiz e a existência de deveres de colaboração por parte dos administrados.

Apesar de ser organicamente uma só pessoa, sob a perspectiva funcional há um desdobramento de atividades da Administração. Em primeiro plano atua como parte, para coletar as provas dos fatos que fundamentam sua pretensão, com o fim de provar algo a si mesma e em segundo plano atua como juiz, com o fim de avaliar a aptidão dessas provas para acreditar tais fatos. Os eventuais conflitos decorrentes do desempenho destas duas funções pela Administração são arrefecidos pelo fato de não haver subordinação hierárquica entre autoridade lançadora e autoridade julgadora, estando as Delegacias de Julgamento e os Conselhos de Contribuintes estruturados de modo a conferir ao julgador relativo grau de independência no exercício de suas funções.

O dever de colaboração dos administrados se dá em consequência do distanciamento da Administração relativamente aos fatos que dão nascimento às obrigações tributárias, fato que resulta em uma situação de inferioridade cognoscitiva, a despeito dos poderes de investigação a ela atribuídos e dos deveres instrumentais que cabem aos administrados, pois a investigação dos fatos ocorre em momento posterior a sua ocorrência, reduzindo as possibilidades de seu efetivo conhecimento.

O processo administrativo fiscal é regido pelo o princípio da livre convicção, conforme previsto no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>32</sup>, pelo qual o fato jurídico tributário será

---

<sup>32</sup> Art.29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

reputado acontecido quando a autoridade administrativa estiver convencida de sua ocorrência. Desta forma, o órgão de julgamento não está limitado às provas voluntariamente exibida pelas partes, vigorando o princípio inquisitório, que lhe atribui o poder de promover as diligências que achar necessárias ao apuramento da verdade dos fatos objeto do processo<sup>33</sup>

O princípio da verdade material impõe à Administração um verdadeiro dever de investigação, cabendo-lhe o dever de provar, não apenas os fatos constitutivos da obrigação tributária ou dos quais resultem aumento de seu *quantum*, mas também os fatos impeditivos da obrigação ou que reduzem seu montante. A atividade probatória desenvolvida pela Administração não esgota sua função simplesmente no aspecto de garantia de direitos dos administrados, mas também tem o fim de possibilitar que a atuação administrativa seja lícita, oportuna e acertada.

Assim, a Administração, em busca da verdade material, tem o dever de provar o fato jurídico tributário, independentemente dos interesses parciais, estendendo-se este dever também aos fatos que beneficiam a situação jurídica do contribuinte. Aos particulares cabe o dever de colaborar para a descoberta da verdade material<sup>34</sup>.

Como consequência do princípio inquisitório, não há no processo administrativo tributário um ônus da prova em sentido formal, tal como no processo civil, pois os fatos não provados pelas partes podem ser demonstrados em razão da iniciativa do julgador. Há, porém, um ônus da prova em sentido material, já que a iniciativa probatória do julgador não exclui a possibilidade de que, após as diligências ou perícias solicitadas este ainda se encontre em situação de dúvida sobre certos fatos<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> XAVIER, 2005, p.158

<sup>34</sup> BORGES, 1999, p. 121-122

<sup>35</sup> XAVIER, 1998, pp.338-339

Nesse passo, as regras de distribuição do ônus da prova são regras sobre a decisão de fato incerto, que determinam qual parte deverá suportar as conseqüências desfavoráveis da decisão a ser adotada pelo julgador quando, após a demonstração probatória solicitada, este não houver atingido a certeza sobre os fatos controvertidos.

Sendo assim, a expressão ônus da prova no processo administrativo tributário designa a regra de juízo aplicável na hipótese de permanência de um estado de incerteza a respeito dos fatos, após o desenvolvimento de ampla atividade de instrução probatória solicitada pelo julgador (acepção objetiva da expressão “ônus da prova”).

Ao analisar a função da prova dentro do processo administrativo tributário chega-se a dois corolários fundamentais:

Primeiro, as normas que disciplinam a prova no procedimento que precede a emanção do ato administrativo têm aplicação no âmbito do processo tributário, pois o controle da legitimidade do lançamento será feito com base nos pressupostos que, consoante aquelas regras, incumbiam à Administração demonstrar.

Segundo, a distinção entre fatos constitutivos, modificativos e extintivos, usualmente empregada para estabelecer a distribuição do ônus da prova entre autor e réu, perde importância, pois o que passa a ser relevante são os fatos que justificam a emanção do ato administrativo. Portanto, a regra acerca da decisão sobre fato incerto deve ser buscada na disciplina probatória do procedimento.

Já foi dito que, no processo administrativo tributário, a autoridade administrativa tem amplos poderes de pesquisa dos fatos. No entanto, deve-se destacar que essa liberdade de pesquisa não significa que em todas as situações em concreto a verdade material será atingida, pois, por vezes, o ordenamento jurídico, regulando a prova, contenta-se com a fixação dos fatos

consoante critérios formais, ainda que a certeza sobre sua verdade material não esteja formada. É o que ocorre, por exemplo, no caso das presunções.

Para avaliar a legitimidade do ato administrativo, a autoridade julgadora deve verificar, nas regras que regulam o procedimento e o processo, quais fatos devem ser demonstrados pela Administração e quais provas devem ser apresentadas pelo contribuinte. Neste último caso, basta à Administração provar que adotou as providências necessárias para que o contribuinte apresentasse as provas que lhe incumbia, pois as regras procedimentais projetam sua força normativa sobre a fase de controle de legitimidade do lançamento.

Há, também, vários limites à liberdade de pesquisa dos fatos que devem ser observados pelas autoridades administrativas, como é o caso da proibição de admissão de provas obtidas por meios ilícitos e outros que atentam contra a intimidade e a garantias individuais. Por vezes, o legislador cria normas com o objetivo de facilitar a obtenção da certeza, de que são exemplos as normas que regulam a admissibilidade e a eficácia de alguns meios de prova e as normas que determinam o conteúdo da decisão nas situações em que as provas colhidas são insuficientes. Por meio dessas normas, os objetivos do processo são atingidos com mais celeridade e economia.

Sendo assim, a afirmação de que o princípio da verdade material é desrespeitado pela recusa do conhecimento de provas entregues após a impugnação não revela a real configuração da atividade instrutória no processo administrativo tributário, tanto do princípio inquisitório como do próprio princípio da busca pela verdade material.

Na análise da legalidade do ato administrativo a autoridade julgadora deve observar as regras que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo, inclusive quanto às limitações probatórias, mesmo que se refira à admissibilidade das provas (o que inclui a preclusão) ou à eficácia dos meios probatórios.

Portanto, o princípio da verdade material não é absoluto, está limitado pela inferioridade cognoscitiva do ente estatal, pelo dever de colaboração do administrado, pela regulamentação dada pelo ordenamento jurídico, pelos limites à liberdade de pesquisa do julgador, pela “verdade” possível, etc .

Conclui-se, assim, que a não apreciação das provas trazidas a tempo precluso não afeta a verdade material, pois o julgador, independente das provas trazidas aos autos, na existência de dúvidas quanto ao fato ocorrido, pode investigar a “verdade” por meio de diligências, solicitações de esclarecimentos e de documentos que achar necessários para a solução do processo. Pode, este fato, no entanto, trazer prejuízo à economia processual, quando a apresentação das provas for anterior a decisão de 1ª instância, já que, em alguns casos, a diligência poderia ser descartada se a prova apresentada e não apreciada tiver relação com o fato duvidoso. Por outro lado, dada a inexistência de dúvidas quanto a legalidade da atuação, a prova apresentada será inócua.

## 6. PRINCÍPIOS E REGRAS

O foco deste tópico se concentrará no exame das principais características de um princípio jurídico, à luz das principais teorias principiológicas da atualidade, como meio de auxiliar o operador do direito a identificar e utilizar valores jurídicos que possam ser aplicados acertadamente como princípios processuais na criação da melhor solução jurídica para uma determinada situação processual concreta.

Para tanto, adota-se como referencial teórico a corrente pós-positivista (exemplificada por autores e doutrinadores como Norberto Bobbio; Juarez Freitas; José Cretella Neto; Humberto Ávila, entre outros), que postula serem os princípios espécies do gênero norma. Neste contexto, as diferenciações entre norma e princípio situam-se, não mais no plano da diversidade das naturezas jurídicas, mas restringem-se tão-somente às peculiaridades de cada espécie de norma.

Com relação ao conceito de norma, adota-se o pressuposto que uma norma jurídica em sentido estrito é um preceito, decorrente de interpretação de um enunciado expresso, que estabelece uma determinada relação intersubjetiva na qual se observa num dos pólos, a atribuição de uma vantagem, no outro, uma obrigação, ou seja, normas são os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos.

Vários foram os autores que propuseram definições para as espécies normativas, muitos destes estudos tiveram grande repercussão doutrinária. Faz-se necessário elencar alguns destes conceitos.

Para J.J. Gomes Canotilho<sup>36</sup>, princípios jurídicos fundamentais são “princípios historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional”.

---

<sup>36</sup> CANOTILHO, 1991.

Juarez Freitas<sup>37</sup> conceitua princípios fundamentais como “critérios ou as diretrizes basilares do sistema jurídico, que se traduzem como disposições hierarquicamente superiores, do ponto de vista axiológico, às normas estritas (regras) e aos próprios valores (mais genéricos e indeterminados)”.

Segundo este administrativista gaúcho, os princípios fundamentais desempenham o relevante papel de orientar o operador jurídico na resolução de antinomias jurídicas, pelo fato de a carregarem valores axiológicos superiores às demais espécies normativas. De se notar a vinculação do conceito proposto a nuance axiológica dos princípios.

Norberto Bobbio<sup>38</sup> postula que princípios gerais são normas como todas as demais, advertindo, no entanto, para o fato de que podem ser expressos ou não-expressos, ou seja, esses últimos são “aqueles que se podem tirar por abstração das normas específicas ou pelo menos não muito gerais”. Ou ainda, que são “normas generalíssimas”, formuladas pelo intérprete, que busca colher, comparando normas aparentemente diversas entre si, aquilo a que se pode chamar de “espírito do sistema”.

Para Eurico de Santi<sup>39</sup> princípio é um conceito abstrato, que não tem existência concreta sem o “*logos* constitutivo da linguagem” e está sujeito a um desgaste de sentido. O autor conclui que os dispositivos constitucionais servem para que o “contribuinte possa objetivar e delimitar valores, imprimindo-lhes traços e feições peculiares aos objetivos que persegue”.

José Cretella Neto<sup>40</sup> ao conceituar princípio escreve: “Toda e qualquer ciência está alicerçada em princípios, que são proposições básicas, fundamentais e típicas, as quais condicionam as estruturas e desenvolvimentos subsequentes dessa ciência”.

---

<sup>37</sup> FREITAS, 2004.

<sup>38</sup> BOBBIO, 1999, p 43-45

<sup>39</sup> SANTI, 2000, p. 71 - 72

<sup>40</sup> CRETELLA NETO, 2006, p. 5.



No que toca ao estudo dos princípios jurídicos, existem duas correntes principais de investigação. A primeira analisa os princípios de modo a exaltar os valores por eles protegidos, qualificando-os como alicerces ou pilares do ordenamento jurídico, sem examinar quais são os comportamentos indispensáveis à efetivação desses valores e quais são os mecanismos metodológicos necessários à fundamentação controlável da sua aplicação. A segunda investiga os princípios de maneira a privilegiar o estudo de sua estrutura, visando a encontrar um procedimento racional de fundamentação que permita tanto especificar as condutas necessárias à realização dos valores por eles prestigiados quanto justificar e controlar sua aplicação<sup>41</sup>

A corrente doutrinária que estuda princípios sob a ótica de enaltecimento dos valores por eles protegidos foi hegemônica durante muito tempo no cenário jurídico, sendo responsável pela difusão do entendimento de que ferir um princípio é mais gravoso do que violar uma norma estrita (regra)<sup>42</sup>.

De acordo com a concepção doutrinária adotada no trabalho, princípios são normas que, ao contrário das regras, não estabelece uma conduta a ser seguida pelo destinatário, mas apenas aponta um estado ideal de coisas a ser atingido. Daí afirmar, a moderna doutrina, pelo maior grau de determinação da conduta existente nas regras, quando comparada aos princípios, que a violação de uma regra é mais grave do que a de um princípio.

Referida doutrina estabelece um novo paradigma de estudo dos princípios (o da classificação dos princípios segundo sua estrutura), visando a encontrar um procedimento racional de fundamentação que permita tanto especificar as condutas necessárias à realização dos valores por eles prestigiados quanto justificar e controlar sua aplicação.

---

<sup>41</sup> ÁVILA, 2006, p.84

<sup>42</sup> SILVA, <http://jus2.uol.com.br/>.

A Teoria dos Princípios de Humberto Ávila<sup>43</sup> trouxe ao debate, dentre outras, uma característica importante do princípio, a finalidade. Para o autor, princípios são normas finalísticas, “primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. Estabelecem um fim a ser atingido, uma orientação prática e representam uma função diretiva para a determinação da conduta. O fim não precisa, necessariamente, representar um ponto final qualquer, mas apenas um conteúdo desejado, daí se dizer que o fim estabelece um estado ideal de coisa a ser atingido.

Assim, os princípios não são apenas valores cuja realização fica na dependência de meras preferências pessoais. Não descrevem objetos determináveis (sujeito, conduta, matéria fontes, efeitos jurídicos, conteúdo), mas estabelecem um estado ideal de coisas que deve ser promovido, e por isso, não exigem do aplicador um exame de correspondência entre a descrição normativa e o fato ocorrido, mas, em vez disso, um exame de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes de sua promoção (correlação). Têm pretensão de complementariedade, pois servem de razões a serem conjugadas com outras para a solução de um problema, ou seja, os princípios normalmente requerem a complementação de uma regra para serem aplicados.

Por outro lado, de acordo com o autor, as regras são normas imediatamente descritivas, “primariamente com pretensão de decidibilidade e abrangência”, para cuja aplicação se exige avaliação da correspondência (centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes) entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção dos fatos. As normas descrevem objetos (sujeito, conduta, matéria fontes, efeitos

---

<sup>43</sup> ÁVILA, 2006, p. 31-120

jurídicos, conteúdo) e exigem do destinatário a adoção de um comportamento mais ou menos determinado e do aplicador o exame de correspondência entre a conduta adotada e a descrição normativa daquele objeto.

Enquanto a doutrina, em geral, entende haver uma interpretação das regras e ponderação de princípios, o autor procura demonstrar que a instituição de condutas pelas regras também pode ser objeto de ponderação, ou seja, que a aplicação de uma regra depende da ponderação de outros fatores que vão além da mera verificação da ocorrência dos fatos previamente tipificados. A atividade de ponderação de razões não é privativa da aplicação dos princípios, mas é qualidade geral de qualquer aplicação de normas. Qualquer norma possui um caráter provisório que poderá ser ultrapassado por razões havidas como mais relevantes pelo aplicador diante do caso concreto. O que difere é o tipo de ponderação.

No caso das regras, como há maior determinação do comportamento em razão do caráter descritivo ou definitório do enunciado prescritivo, o aplicador deve argumentar de modo a fundamentar uma avaliação de correspondência da construção factual à descrição normativa e à finalidade que lhe dá suporte<sup>44</sup>.

No caso dos princípios, o elemento descritivo cede lugar ao elemento finalístico, devendo o aplicador, em razão disto, argumentar de modo a fundamentar uma avaliação de correlação entre os efeitos da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido. Como não há descrição de um conteúdo de comportamento, a interpretação do conteúdo normativo dos princípios depende do exame problemático.

Quanto ao conflito entre regras e princípios, Humberto Ávila afirma que descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio, porque as regras têm uma pretensão de decidibilidade que os princípios não têm: “enquanto as regras têm a pretensão de oferecer uma

---

<sup>44</sup> Ob. Citada, p. 73.

solução provisória para um conflito de interesses já conhecido ou antecipável pelo Poder Legislativo, os princípios apenas oferecem razões complementares para solucionar um conflito futuramente verificável”. A mesma solução é dada, no caso de conflito horizontal (de mesmo nível hierárquico) entre princípio e regra, deve prevalecer a regra<sup>45</sup>.

Neste contexto, as regras estabelecem uma decisão para um conflito entre razões, não cabendo ao aplicador substituir pura e simplesmente a ponderação legislativa pela sua. As regras têm uma eficácia definitiva dos princípios, na medida em que vários dos ideais, cuja realização é por eles determinada, já se encontram regrados, não cabendo ao intérprete concretizar o ideal constitucional de modo diferente daquele previsto na constituição. As regras têm eficácia de trincheira (decorrente da concepção de que as regras devem ser obedecidas), pois, embora geralmente superáveis, só o são por razões extraordinárias e mediante um ônus de fundamentação maior.

O autor sustenta a idéia de que as regras devem ser obedecidas não apenas por serem regras, mas sim, porque sua obediência é, enquanto tal, positiva. Primeiro, porque como regras têm função de pré-decidir o meio de exercício do poder e afastam a incerteza que surgiria se não tivesse sido feita esta escolha; segundo, porque tem a finalidade de eliminar ou reduzir a arbitrariedade que potencialmente pode surgir no caso de aplicação direta de valores morais e, terceiro, porque a opção pelas regras tem a finalidade de evitar problemas de coordenação, deliberação e conhecimento.

Isto não significa que uma regra não pode ser superada, mas esta superação deverá ter, em primeiro lugar, uma justificativa que demonstre a incompatibilidade entre a hipótese da regra e sua finalidade subjacente (discrepância entre aquilo que a hipótese da regra estabelece e o que sua finalidade exige) e, em segundo lugar, que o afastamento da regra não provocará

---

<sup>45</sup> Ob. Citada, p. 90, 106 e 119

insegurança jurídica. Assim, a superação da regra também exige a demonstração de que o sistema não será significativamente afetado pelo aumento significativo das controversas, da incerteza e arbitrariedade, nem pela falta de coordenação, pelos altos custos de deliberação ou por problemas graves de conhecimento. Enfim, a superação de uma regra deve condicionar-se à demonstração de que a justiça individual não afeta substancialmente a justiça geral.

Assim, caso haja conflito entre a busca da verdade material e a regra de preclusão deve ser obedecida a regra específica estipulada no PAF referente ao prazo para apresentação de provas, a menos que se demonstre a incompatibilidade da preclusão com a finalidade atingida por esta regra no processo administrativo e, ainda, que o afastamento da regra de preclusão não provocará insegurança jurídica, afetando o ordenamento jurídico, aumentando significativamente as controversas, incertezas e arbitrariedades ou os custos de deliberação, ou que não causará problemas graves de conhecimento. A mesma conclusão deve se chegar no caso de conflito entre a regra de preclusão e o princípio constitucional da ampla defesa.

## 7. O PRAZO ESTABELECIDO NO ARTIGO 16 DO PAF.

Com relação à apresentação de provas o decreto que regula o processo administrativo fiscal dispõe no § 4º de seu artigo 16:

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

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 e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

**§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)**

**a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)**

**b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)**

**c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)**

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

O § 4º do artigo 16 do PAF determina o momento processual para juntada de prova documental, sob pena de ocorrer a preclusão. A preclusão, no caso em análise, refere-se à faculdade processual, não à existência ou não de um direito. Não se trata de perda de poder, mas da faculdade processual, sendo apenas a inadmissibilidade da prática de um ato, quando não praticado em tempo devidamente estabelecido para tanto.

Trata-se de preclusão consumativa, que é a perda da faculdade de praticar o ato mesmo que de forma diversa. Sendo assim, satisfeito o prazo de forma definitiva, o contribuinte não pode juntar qualquer outro documento posteriormente, a menos que fique demonstrada qualquer das hipóteses excepcionais elencadas no dispositivo.

O instituto da preclusão tem importância no ordenamento jurídico pátrio, pois alicerça a ordem seqüencial de realização dos atos do procedimento e sua distribuição em fases, fazendo-o mediante a imposição da perda de uma faculdade em certas situações, impedindo retrocessos, o que caracteriza a rigidez do sistema brasileiro quanto ao procedimento.

É meio apto para acelerar a entrega da tutela jurisdicional, pelo qual se privilegia a objetividade, a celeridade e a efetividade no desempenho da função estatal. Além de proporcionar uma solução mais rápida ao litígio, tutela a boa-fé no processo, obstando a utilização de expedientes contrários à legalidade processual.

De acordo Marcos Vinicius Neder, a concentração dos atos em momentos processuais oportunos tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo, como a proposição ilimitada de alegações, a não-observância das fases lógicas do procedimento ou a ocultação proposital dos fatos pelo contribuinte em determinada fase processual, para sua apresentação em momento posterior. A criação de regras de preclusão probatória, pois, decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo<sup>46</sup>.

No processo administrativo fiscal, não existe audiência prévia das partes, o contraditório é iniciado pela impugnação do contribuinte, juntamente com as provas que garantam sua defesa e contradigam o que lhe está sendo imputado pelo Fisco. O momento é único, garante-se o contraditório, juntamente com a defesa, que se resume nos argumentos da impugnação e sua comprovação por meio de provas documentais.

---

<sup>46</sup> NEDER, p.65 e 205



## 8. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.784, DE 1999.

A Lei nº 9.784, de 1999 (LGPAF), segundo alguns doutrinadores, flexibilizou o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), permitindo que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa. É de consenso na doutrina que esta lei é fruto do amadurecimento de posições teóricas e jurisprudenciais, derivadas diretamente da aplicação da Constituição e dos princípios jurídicos.

Dita a referida lei em seu artigo 38:

### **Lei nº 9.784, de janeiro de 1999.**

**Art. 36.** 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 art. 37 desta Lei.

**Art. 37.** Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

**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.

Sua aplicação, no que diz respeito ao processo administrativo fiscal quanto à dilação probatória, no entanto, sofre restrições, em face do artigo 69 desta mesma lei<sup>47</sup>, que prevê sua aplicação subsidiária aos processos regulados por lei específica.

Com relação às normas gerais, no caso, a Lei nº 9.784, de 1999 e específicas, o Decreto nº 70.235, de 1972, abrangidas no estudo, para análise de disposições conflitantes, deve-se adotar o critério da especialidade, pelo qual de duas normas, uma geral outra específica (especial ou excepcional), prevalece sempre a segunda (mais específica).

---

<sup>47</sup> Lei 9.784, de 1999, artigo 69: “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

De acordo com Norberto Bobbio<sup>48</sup> a lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). Para o autor a passagem de uma regra geral (mais extensa) para uma regra específica corresponde a uma exigência fundamental de “justiça” e a um processo natural de diferenciação de categorias.

Sendo assim, mesmo que se entenda que a LGPAF reflete de forma melhor os anseios do Estado de Direito, aplicando a “justiça” e as garantias constitucionais de forma mais eficaz que o PAF, deve-se respeitar a regra mais específica, que regula as relações entre o Fisco e os contribuintes.

---

<sup>48</sup> BOBBIO, 1999, p. 91-97

## 9. CONCLUSÃO.

Diante das explanações feitas nos tópicos anteriores, a primeira conclusão que se chega é que, pelo caráter subsidiário da Lei nº 9.784, de 1999, o prazo estabelecido por seu artigo 38 não pode ser aplicado no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, já que o Decreto nº 70.235, de 1972, lei específica, estabelece em seu artigo 16, § 4º, que o contribuinte deve apresentar as provas e suas alegações juntamente com a impugnação.

No entanto, entendo que permitir a apresentação de provas, pelo administrado, até a data em que seja proferida a decisão de primeira instância administrativa não compromete em nada a finalidade ou função da regra de preclusão, o processo ou a celeridade processual, pelo contrário, em casos em que fossem necessário diligências e as provas juntadas fossem suficientes para saná-las, estar-se ia, inclusive, dando aplicação aos princípios da economia e da celeridade processual, ao dar solução mais rápida à lide e ao impedir gastos desnecessários com pessoal e trabalho para a efetivação de diligências. Também não provocaria insegurança jurídica, não afetaria o ordenamento jurídico, não aumentaria as controversas ou incertezas, podendo até reduzir as arbitrariedades. Se ao julgador é conferido o direito de solicitar a juntada de documentos e diligências até que seja proferida a decisão, não há motivos que justifiquem o contribuinte também não poder fazê-lo.

A meu ver, na análise do caso concreto e quando houver dúvidas de convencimento, deve ficar a cargo do julgador administrativo, mediante farta fundamentação, explicitar os motivos pelo qual afastou a regra e conheceu das provas apresentadas a destempo.

De forma diversa ao exposto acima, admitir a apresentação de provas a qualquer tempo, desde que antes da decisão definitiva ou de segunda instância (como preceitua Alberto Xavier),

comprometeria todo o ordenamento processual, prejudicaria a celeridade processual, desrespeitando as fases lógicas do procedimento e facilitando a ocultação proposital dos fatos, pelo administrado (contribuinte), em determinada fase do processo, para sua apresentação em momento posterior, mais vantajoso, tornando o processo mais oneroso para o estado, facilitando a má-fé e o desrespeito à legislação de regência que fundamenta o princípio do inquisitório e o dever de colaboração do administrado.

Com o objetivo de alcançar sua finalidade de atuação da vontade concreta da lei, o processo administrativo deve ter um desenvolvimento lógico, ordenado, coerente e regular, assegurando a estabilidade e certeza das situações processuais e, conseqüentemente, a segurança jurídica e, nesse sentido, o instituto da preclusão vem a ser um mecanismo apto a acelerar a entrega da tutela jurisdicional, funcionando como mola propulsora do processo.

Admitir a entrega de documentos ou provas em qualquer fase processual, excluindo a preclusão no processo administrativo federal, seria o mesmo que descaracterizar seu objeto fim, ou seja, a solução de conflitos de forma célere, eficaz e justa.

Destaca-se que o instituto da preclusão é reflexo da aplicação do princípio do devido processo legal, assim também como o são os princípios do contraditório e o da ampla defesa. Nesse sentido, a preclusão não só é própria do Processo Civil, mas também do Processo Administrativo. Desta forma, mesmo que o processo administrativo fiscal seja regido pelo princípio da verdade material, não se pode afastar o instituto da preclusão, pois este enquanto processo, deve ter seu andamento ordenado de forma lógica, coerente e regular, para evitar arbitrariedades e propiciar a justiça.

Verifica-se que tais conclusões ainda não passaram pelo crivo da inconstitucionalidade do § 4º do artigo 19 do PAF, pois somente aplicada a regra de ponderação das normas, conforme doutrina explicitada por Humberto Ávila analisada em tópico anterior.

Nesta questão, o estudo permite concluir que o prazo estabelecido no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, não é inconstitucional, ou seja, o não conhecimento das provas trazidas ao processo após a impugnação não fere o princípio da verdade material, nem impede a defesa do contribuinte. Ao contrário, sua constitucionalidade decorre do equilíbrio entre o princípio da ampla defesa e o princípio da celeridade processual (ambos de índole constitucional).

Além do mais, o § 4º do mencionado artigo ressalva as situações em que o contribuinte estaria impossibilitado de apresentar as provas no momento estipulado: motivo de força maior, caso das provas se refiram a fatos ou a direito superveniente ou em caso de se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Com essas ressalvas o dispositivo legal está garantindo o direito à ampla defesa quando a juntada de provas após a impugnação não decorra da inércia do administrado.

O objetivo de uma norma processual é o disciplinamento do modo de resolução de conflitos e controvérsias, mediante a atribuição de poder (competências) para o julgador resolver os conflitos e, às partes, da faculdade de defesa de seus direitos. No entanto, como já dito, este disciplinamento também inclui regras do processo, ou melhor, regras para que a “justiça” possa ser aplicada por meio do processo.

Ademais, a segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores tão relevantes ao devido processo legal como o direito ao

contraditório e a ampla defesa. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito<sup>49</sup>.

O processo administrativo tributário, regulamentado pelo Decreto nº 70.235/72, pressupõe a impugnação de um ato administrativo e a apresentação de provas juntamente (ao mesmo tempo) com esta impugnação, excetuando apenas aquelas provas obtidas ilicitamente. Neste contexto, a prova é um princípio de defesa e sendo assim, o processo administrativo ao admitir a juntada de provas com a impugnação, está respeitando o preceito constitucional estabelecido pelo artigo 5º, incisos XXXIV, “a”, e, LV da Constituição Federal. Como se espera que se faça a defesa sem a juntada de provas que corroborem esta defesa no momento em que esta é feita ou apresentada?

São a forma e as garantias que permeiam o processo que permitem que a decisão daí emanada seja legítima e represente, *ipso facto*, a manifestação de um Estado de Direito. E esta legitimação se dá na proporção direta do grau de participação que se autoriza aos sujeitos envolvidos no conflito para a formação do convencimento do julgador administrativo. Assim é que esta participação se dá, em linhas genéricas, por intermédio de alegações e de comprovações; permite-se que as partes afirmem as situações de fato e de direito (em suma, os fatos jurídicos) que embasam suas pretensões ou suas exceções e, como consequência necessária, autoriza-se os sujeitos a comprovar (a convencer) o julgador que tais afirmações de fato realmente são verossímeis.

O direito a ampla defesa deve se restringir a finalidade a que persegue, ou seja, garantir ao particular o direito de poder opor-se à pretensão do Estado. Ampla defesa não significa defesa ilimitada, como bem disse J. Antônio Savaris (obra citada) “a amplidão do conceito de defesa

---

<sup>49</sup> SAVARIS, 2003, p. 89-90

traduz qualidade do que é vasto ou de grande extensão, mas não se confunde com o irrestringível”.

Da mesma forma que o direito de defesa não é considerado afetado quando não se analisam provas por não se fazerem necessárias à elucidação do fato ou se já foram analisadas, por se encontrem nos autos anteriormente, por serem obtidas de forma ilícita, ou ainda, quando a matéria discutida for eminentemente de direito, também não o deve ser quando se não conhecer dos documentos trazidos a destempo, desde que a decisão esteja baseada em preceitos legais específicos do processo administrativo e devidamente motivada.

Destaca-se que a defesa não está sendo restringida pela existência do instituto da preclusão. O contribuinte pode fazer suas alegações e prová-las por qualquer forma admitida em lei, no entanto, deve respeitar o prazo especificado na legislação para a apresentação de suas alegações e das provas que as corroborem. Caso contrário estar-se-ia privilegiando a inércia do titular do direito em detrimento da segurança jurídica e da celeridade processual.

Assim, também, deve se interpretar o princípio da verdade material, que é a busca pela formação da convicção do julgador em relação à ocorrência do fato gerador e da legalidade do lançamento tributário.

No processo administrativo fiscal, o campo de atuação probatória vai além do que no processo civil, já que as atividades de instrução, destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão quanto ao lançamento e, posteriormente, quanto à convicção do julgador, são realizadas de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo. Pode-se dizer que a diretriz primeira da atividade probatória no processo administrativo é sua qualidade de ato espontâneo da Administração, tendo como regra a instalação e condução *ex officio* da instrução processual probatória tanto na fase procedimental quanto na fase processual.

Neste processo em específico, não existe um ônus da prova em sentido formal, tal como no processo civil, pois os fatos podem ser demonstrados em razão da iniciativa do julgador. Conforme o princípio da verdade material, o julgador deve formar sua convicção, buscando os fatos para verificar a ocorrência da hipótese legal no caso concreto, independentemente das provas trazidas aos autos pelas partes, ou seja, independentemente do alegado e provado. Essa regra, por tanto, vale tanto para as provas trazidas pelo Fisco como para as trazidas pelo contribuinte. Não se pode esquecer que estão inclusas no processo administrativo, todas as provas e alegações da fase inquisitória, pela qual se decidiu pela constituição do crédito tributário e que a convicção do julgador deve se restringir à existência do fato e à legalidade da autuação.

Desta forma, a afirmação de que o princípio da verdade material é desrespeitado pelo não conhecimento das provas entregues após a impugnação não revela a real configuração da atividade instrutória no processo administrativo tributário, tanto do princípio inquisitório como do próprio princípio da busca pela verdade material.

Por outro lado, não se pode esquecer que a verdade material nem sempre é atingida, o ideal da verdade poucas vezes se materializa nos autos. O percurso entre os eventos e sua formalização nos autos é sujeito a desvios e incompreensões, próprias da linguagem<sup>50</sup>.

Também há que se considerar que, conforme doutrina explicitada no trabalho, mesmo que se considere que a regra de preclusão disposta no PAF esteja em conflito com os princípios da verdade material e da ampla defesa, a regra deve ser respeitada, já que a primeira é norma que tem eficácia decisiva, não presente nos princípios.

---

<sup>50</sup> SAVARIS, 2003, p. 89-90



No entanto, como já dito anteriormente, na análise do caso concreto e desde que o julgador tenha dúvidas quanto a ocorrência do fato, a regra de preclusão pode ser afastada, mediante farta fundamentação.

Assim, estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto específico do processo administrativo fiscal, não se pode falar em prejuízo à defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas e, muito menos, em desrespeito a verdade material, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.

## 10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRUDA, Alvim José Manuel. *Manual de Direito Processual Civil*. vol. 2. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

\_\_\_\_\_. *Dogmática jurídica e o novo Código de Processo Civil*. in Revista de processo, nº 1, São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/mar. 1976

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: ed. UNB, 1999.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética., 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*, 2. ed., São Paulo, Malheiros, 1999.

CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo : Saraiva, 1993.

CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CARNELUTTI. *La Prueba Civil*. Tradução de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo. Buenos Aires: Arayú, 1955

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*, vol. 1, trad. Paolo Capitanio, Campinas: Bookseller, 1998.

CRETELLA NETO, José. *Fundamentos principiológicos do processo civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DANTAS, David Diniz. *Interpretação Constitucional no Pós-Positivismo: teoria e casos práticos*. São Paulo: Madras, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001

FERREIRA Pinto. *Curso de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1998.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4.ed. rev. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2004.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia, entre facticidade e validade*, 2ª ed., vol. I, trad. Flávio Beno Siebeneichler, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

\_\_\_\_\_. *Teoría de la acción comunicativa*, tomo I, Madrid: Taurus, 1988.

HOFFMAN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola Editora, 1999.

NEDER, Marcos Vinicius. A inserção da Lei nº 9.784/99 no processo administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. Vol. 6, São Paulo : Dialética, 2002. P. 76-96.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2ª ed. São Paulo : Dialética, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo : Max Limonad, 2000.

SAVARIS, José Antonio. *O Processo Administrativo Tributário e a Lei 9.784/99*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, v. 94, p. 79-97, julho de 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo, *Verdade Material no Processo Administrativo Tributário*, *Processo Administrativo Fiscal*, 3º vol., Dialética, São Paulo, 1998.

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. *Princípios processuais*. Texto extraído do Jus Navigandi <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9314>

SILVA, Ovídio Batista da. *Curso de Processo Civil*. vol. 1. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed. totalmente reform.e atual. Rio de Janeiro : Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.