

Apontamentos sobre a produção de provas na Lei nº 13.457/2009

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

Advogado e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo

I. – Introdução

A Lei nº 13.457/2009 dispõe sobre o contencioso administrativo tributário paulista e estabelece, em seu artigo 33, que o *”processo administrativo tributário tem por origem a apresentação de defesa, em face de auto de infração lavrado por Agente Fiscal de Rendas”*. Na disposição subsequente, artigo 34, enumera os requisitos obrigatórios do auto de infração, entre os quais *“a descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu”* (inciso III), *“a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido e da penalidade cabível”* (inciso IV) e *“a indicação dos dispositivos normativos infringidos e dos relativos às penalidades cabíveis”* (inciso V).

O mesmo artigo 34, desta feita no parágrafo 1º, consigna que o *“auto de infração deve ser instruído com documentos, demonstrativos e demais elementos materiais comprobatórios da infração”*. Paralelamente, com a lavratura do auto de infração tem início a contagem de prazo para interposição de defesa pelo contribuinte que, conforme regra inserta no artigo 37, parágrafo 1º da Lei nº 13.457/2009, *“deverá ser instruída com os documentos e demais elementos materiais destinados a comprovar as alegações feitas, inclusive laudos e pareceres técnicos que o autuado entender necessários para o pleno esclarecimento da matéria controvertida”*.

Portanto, diante de fato que supõe revelar infração à legislação o agente fiscal de rendas tem o dever de lavrar auto de infração. E além de calcar o ato na disposição que reputa infringida, obriga-se também a demonstrar a existência do fato revelador da infração, se valendo nesse passo da linguagem das provas; o mesmo se dá no tocante ao

contribuinte que tem assegurada a oportunidade de defesa evidentemente comprovando suas alegações.

Nesse contexto é que emerge a questão das provas na seara do processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, cujas diretrizes básicas estão fixadas nos artigos 18 a 22 da Lei nº 13.457/2009. A questão é relevante, pois apenas a partir da prova do fato supostamente contrário à lei é que se afigura possível ao agente público lavrar auto de infração, evento a partir do qual é garantido ao contribuinte o exercício do direito de defesa mediante comprovação das alegações que formular.

II. – Conceito de prova e sua origem constitucional

Conceito bucólico do vocábulo prova é dado pelas Ordenações Filipinas : *“farol que deve guiar o juiz nas suas decisões”* (Livro III, Título 63). Em termos etimológicos o vocábulo deriva do latim *probatio* , *probare*, significando demonstrar, evidenciar, persuadir.

Processualmente é o elemento material trazido pelas partes envolvidas em dada controvérsia objetivando esclarecer fatos e demonstrar a verdade ou a veracidade das respectivas alegações. A possibilidade de sua produção tem origem constitucional, mais especificamente no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, segundo o qual 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”*.

Luiz Guilherme Marinoni¹ leciona que prova é *“meio retórico, regulado pela legislação, destinado a convencer o Estado da validade de proposições controversas no processo, dentro de parâmetros fixados pelo direito e de critérios racionais”*. Em importante obra sobre o tema e focada no direito tributário, Fabiana Del Padre Tomé² enuncia que *“prova é um fato jurídico em sentido amplo, cuja função consiste em convencer o destinatário acerca da veracidade da argumentação de determinado sujeito”*.

¹ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. “Código de processo civil comentado”, RT, 2011, 3ª Edição, página 334.

² TOMÉ, Fabiana del Padre, “A prova no direito tributário”, Ed. Noeses, 2012, página 82.

Como sistema de normas de condutas dotado de linguagem própria, o direito dispõe de mecanismos que propiciam que um evento ocorrido no mundo fenomênico seja apreendido e identificado pelo sistema, passando então a integrá-lo e a gerar consequências jurídicas. Assim, um fato social qualquer, após relatado juridicamente de acordo com os meios indicados na legislação, materializa-se como jurídico; e aqui o direito se vale da linguagem das provas.

III. – A prova no processo administrativo tributário: dualidade entre as verdades material e formal

O objetivo da prova é a busca da verdade, na qual a doutrina e a jurisprudência tradicionalmente enxergam duas acepções distintas, nominadas de material e formal. A material, que seria de observância obrigatória em esfera administrativa, implicaria em maior liberdade na perseguição e construção da prova, movimento que se contraporía ao da verdade formal, mais comumente utilizada no processo judicial civil e que priorizaria o formalismo.

Tal dualidade foi bem retratada por Fabiana Del Padre Tomé³ :

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

Com base em tais argumentos, é comum identificar o processo administrativo tributário com a busca da verdade material, e o processo judicial tributário com a realização da verdade formal. Nesse sentido posicionam-se Alberto Xavier, Paulo Celso B. Bonilha e James Marins, dentre outros, considerando a busca pela verdade material um princípio de observância indeclinável da administração tributária, em oposição ao princípio da verdade formal que preside o processo civil e prioriza a formalidade processual probatória.

Esta corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material.

Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a

³ obra citada, páginas 25 e 26.

observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que o rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

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

No âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) considerável número de decisões em instância ordinária empresta prestígio ao conceito de verdade material. Destaco a proferida nos autos do processo nº DRT-09-552126/2009, no qual a Primeira Câmara Julgadora daquele Colegiado pontuou:

“...Vale destacar que, na esteira do que determina a Lei nº 13.457 e o Decreto nº 54.486/2009, a função do julgador administrativo é regida pelos princípios da legalidade, verdade material, oficialidade e livre convencimento, com respeito ao contraditório e a ampla defesa, haja vista que a sua atividade busca a correção e perfectibilidade do ato de lançamento e da cobrança do crédito tributário no âmbito da própria Administração Tributária.

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, pugnando-se pela legalidade da tributação...”.

Mas há resistência a essa postura, conforme exemplifica a deliberação tirada pela Terceira Câmara Julgadora do mesmo Colegiado nos autos do processo DRTC-II-56375/2007:

“...quando buscamos a verdade dos fatos no processo administrativo, almejamos a única verdade possível dentro das regras permitidas para tal busca aquela que o ferramental jurídico permite que alcancemos, não cabendo, assim, falarmos de duas verdades (formal ou material), mas apenas daquela verdade a ser alcançada dentro das regras do jogo jurídico e não fora dele: a verdade jurídica; fora das possibilidades normativas não estaríamos realizando o primado da justiça, como procuramos definir acima, não estaríamos usando o senso jurídico, mas, sim, aplicando o nosso (bom ou mau) senso individual...”.

Em sede de Câmara Superior, nos autos do processo nº DRT-02-829300/2008 e em situação envolvendo a juntada de documentos novos, o Tribunal encampou a tese da verdade material pregando a aplicação do que chamou de “formalismo moderado”:

“...De outro lado, quando tais documentos novos ou fatos supervenientes são trazidos em sede de recurso especial à Câmara Superior, órgão julgador com função precípua de uniformizar jurisprudência, tem-se flagrante incompatibilidade com as regras processuais que regem o processo administrativo tributário.

Da mesma forma ocorre junto ao Poder Judiciário, não se admitindo a análise da prova, antiga ou superveniente, no bojo de recurso especial. A este respeito, observe-se o quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento no recurso especial nº 389372 / SC:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO DAS COISAS. AÇÃO DECLARATÓRIA DE DOMÍNIO PLENO. ILHA COSTEIRA. NÃO-DEMONSTRAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES IMPOSTAS PELA LEI Nº 601 DE 1850 (LEI DE TERRAS). SÚMULA 07/STJ. REGISTRO PAROQUIAL. DOCUMENTO IMPRESTÁVEL À COMPROVAÇÃO DE PROPRIEDADE. JUNTADA DE "DOCUMENTO NOVO" EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃOCONHECIDO.

1. A análise de prova, antiga ou superveniente, é vedada em sede de recurso especial, nos termos da Súmula nº 07;

2. Em sede de recurso especial, não cabe a esta Corte Superior, uniformizadora do direito infraconstitucional que é, analisar supostas violações a artigos da Constituição Federal. Ademais, o próprio acórdão recorrido consigna explicitamente não vislumbrar, no caso, óbice constitucional à pretensão do autor,

(...)DJe 15/06/2009; Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, T4 – QUARTATURMA

Do voto do relator pode-se extrair:

"Primeiro, porque o art. 397 do CPC permite a juntada de documentos novos quando "destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados", não de fatos supostamente ocorridos há mais de 200 anos, como é caso dos autos, Em realidade, a consecução dos documentos é que ocorreu tardiamente, e não os fatos dos quais o recorrente pretende fazer prova.

Por outro lado, ainda que por isso não fosse, a análise de prova, antiga ou superveniente, é vedada em sede de recurso especial, nos termos da Súmula nº 07.

Nesse sentido, são os seguintes precedentes: REsp 636.358/SP, Rei. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 11/04/2008;

REsp 37.295/SP, ReI. Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDOTEIXEIRA, QUARTA TURMA, julgado em 29/03/1994, DJ 09/05/1994 p. 10875."

Logo, estar-se-ia prestigiando, de um lado, o interesse público consubstanciado na observância rigorosa das normas processuais, notadamente das regras que definem o tempo para a prática de determinados atos (in casu, a produção de provas) pelas partes litigantes.

De outro lado, o interesse público pela verdade material na constituição do crédito tributário, que seria preterido pelo próprio instrumento (processo) instituído para a sua consecução.

Deve-se, assim, buscar no ordenamento processual uma aplicação de tais normas sem romper a harmonia sistêmica do ordenamento, atendendo-se todos os interesses envolvidos, seja pela estrita observância das regras processuais, seja pela busca da verdade material na constituição do crédito tributário.

Desta feita e atendendo para o primado do formalismo moderado, sem deixar que esta Câmara Superior assumira inadmissível função revisora de provas, esta Câmara tem determinado, em casos da espécie, a remessa dos autos à Câmara "a quo", para que analise e se manifeste sobre o documento novo trazido apenas em sede de recurso especial".

Feito o contraponto, assinalo que a utilização dessas diferentes acepções me parece inadequada, pois embora constitua dever da administração a apuração da verdade até por conta do caráter vinculado do lançamento (artigo 142 do Código Tributário Nacional), releva notar que em qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial, a segurança jurídica determina não só a previsibilidade de procedimentos e prazos, como também a expectativa de celeridade para sua conclusão. Por isso é que não soa razoável conceber no âmbito administrativo liberdade maior ou infinitas possibilidades temporais de produção de provas, impondo-se a observância das regras procedimentais próprias e a partir dos elementos trazidos pelas partes; a verdade assim obtida é a verdade jurídica, vertida na linguagem própria conforme os preceitos previstos, posição aliás que de há muito é defendida por Fabiana Del Padre Tomé⁴:

“A distinção entre verdade material e verdade formal não prospera se considerarmos que toda a verdade é construída dentro de um sistema de referência e, portanto, segundo as regras daquele sistema. Optamos, assim, por abandonar as mencionadas denominações, passando a aludir à verdade lógica, quer dizer, à verdade em nome do qual se fala, construída a partir da relação entre as linguagens de determinado sistema”.

IV – As provas na Lei nº 13.457/2009

Entre as leis infraconstitucionais que regulamentam as provas, se destaca por primeiro o Código de Processo Civil (CPC) que, em seu artigo 131, prestigia o princípio da sua livre apreciação pelo julgador. Tal diploma é de aplicação subsidiária no contencioso administrativo tributário paulista, que tem regramento próprio sobre o tema veiculado pelos artigos 18 a 22 da Lei nº 13.457/2009, que doravante serão sucintamente analisados.

(a) Artigo 18 - Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos obtidos de forma lícita, são hábeis para provar a verdade dos fatos controvertidos.

O dispositivo admite amplitude na produção da prova, consagrando o princípio da atipicidade: desde que moralmente legítimos e obtidos de maneira lícita, tipificados ou

⁴ obra citada, página 360.

não todos os meios são admissíveis. Caso não revestidas destes requisitos, as provas serão ilegítimas e conseqüentemente não atenderão ao fim pretendido.

Tal estipulação se coaduna com as disposições dos artigos 332 do CPC e 5º, inciso LVI da Constituição Federal (CF), esse último prescrevendo que “*são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos*”. Embora o tema comporte divergência, é possível afirmar que não há critério legal prévio de hierarquia de provas, inexistindo diretriz legislativa objetiva acerca da maior ou menor relevância desta ou daquela, que serão assim livremente valoradas; tal como no processo civil, prevalece o sistema da persuasão racional do julgador, que embora livre deve ser viabilizado em decisão motivada.

O CPC elenca entre outros meios de prova o depoimento pessoal (artigos 342 a 347), exibição de documentos ou coisa (artigos 355 a 363), prova documental (artigos 364 a 399), prova testemunhal (artigos 400 a 419) e prova pericial (artigos 420 a 439), todos perfeitamente utilizáveis no processo administrativo tributário. A via documental é a de maior utilização até por conta dos inúmeros deveres instrumentais a que estão submetidos os contribuintes, cujo atendimento gera a produção de registros contábeis, livros e formulários.

A prova pericial também tem inegável utilidade e se apresenta necessária para o esclarecimento de dúvidas de natureza técnica por expertos, profissionais reconhecidamente especializados nas respectivas áreas de atuação. Como na Lei nº 13.457/2009 inexistente rito próprio que propicie pedido prévio de sua produção, formulação de quesitos ou indicação de peritos, no contencioso administrativo tributário paulista esta prova se viabiliza com a apresentação unilateral de laudos e pareceres técnicos.

Embora de uso restrito, a oitiva de testemunhas também é meio de prova colocado à disposição. Seu uso mais corriqueiro se dá nas situações que envolvem glosa de créditos do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) destacados em notas fiscais ditas inidôneas, nas quais os Agentes Fiscais de Rendas condutores dos processos de inidoneidade se valem de depoimentos de terceiros que, reduzidos a termo, constituem indicadores da inexistência de atividades empresariais das empresas sujeitas à verificação.

(b) *Artigo 19 - As provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente.*

Parágrafo único - Nas situações excepcionadas no “caput” deste artigo, que devem ser cabalmente demonstradas, será ouvida a parte contrária.

O artigo 19 cuida dos momentos apropriados para a apresentação de provas: com o auto de infração e a defesa. As disposições se repetem no artigo 34, parágrafo 1º, e 37, parágrafo 1º, da mesma Lei nº 13.457/2009.

Aqui surge a figura da preclusão temporal: ao deixar de apresentar a prova no prazo fixado, esta não mais poderá ser produzida, já que extemporânea. A preclusão apresenta-se como uma das ferramentas tendentes a evitar abusos e a eternização do processo, conforme observa Antonio Carlos Marcato⁵:

“...o processo, para atingir a sua finalidade de atuação da vontade concreta da lei, deve ter um desenvolvimento ordenado, coerente e regular, assegurando a certeza das situações processuais e também a estabilidade das mesmas, sob pena de retrocessos e contramarchas desnecessárias e onerosas que colocariam em risco não só os interesses das partes em litígio mas, principalmente, a majestade da atividade jurisdicional...”

Mas a própria Lei nº 13.457/2009 flexibilizou a figura da preclusão, permitindo a prova tardia quando justificada por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente, situações que devem ser demonstradas, respeitado o contraditório. Força maior é fator excludente de responsabilidade representado por qualquer fato exterior que independa da vontade humana e que impeça o cumprimento de dada obrigação; por seu turno superveniente é o fato ocorrido após determinado evento que, no caso da Lei nº 13.467/2009, pode ser tido como a lavratura do auto de infração ou a interposição de defesa.

A experiência revela que no mais das vezes a exigência de justificativa não tem sido cumprida pelos contribuintes, conforme demonstram algumas decisões do TIT/SP, que de forma benevolente tem franqueado a possibilidade do cumprimento deste dever em momento posterior ao do próprio oferecimento da prova tardia. Nessa linha a decisão

⁵ “Da Preclusão no Processo Civil”, Revista Forense nº 158, página 60.

tirada nos autos do processo nº DRT-14-765681-10, na qual diante de laudo técnico trazido em sede de recurso ordinário desacompanhado de justificativa, a Primeira Câmara Julgadora optou por converter o julgamento em diligência, concedendo ao contribuinte a oportunidade de apresentá-la.

Contudo, além de não trazer a justificativa requerida o contribuinte pleiteou a apreciação da prova tardia com base nos princípios da ampla defesa e da verdade material, que afirmou superariam qualquer restrição processual. Mas aquela Câmara Julgadora não acatou o argumento e concluiu:

“...diante de prova nova (laudo técnico) trazida em fase recursal sem as justificativas indicadas no artigo 19, parágrafo único, da Lei nº 13.457/2009, a decisão de fls. 300/302 converteu o julgamento em diligência concedendo ao contribuinte a oportunidade de cumprir mencionado dispositivo. Mas a Recorrente optou por não apresentar aquelas justificativas (fls. 308 e seguintes), invocando os princípios da verdade material, segurança jurídica, do devido processo legal e ampla defesa para superar “...qualquer restrição processual...” para a consideração daquela prova.

6. - Houve na sequência manifestação do autuante (fls. 320/321) e da D. Representação Fiscal (fls. 322/323), estando os autos em condição de julgamento. Passo então a externar minhas conclusões.

7. - Registro por primeiro que a apreciação da questão concernente ao “...consumo no processo de industrialização conforme laudo e DT do RICMS...” pressupõe prévio cumprimento do aludido artigo 19, parágrafo único, da Lei nº 13.457/2009, segundo o qual as “...provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente...” que, na linguagem do parágrafo único deverão “...ser cabalmente demonstradas...”.

8. - Esta é a regra vigente no âmbito do contencioso administrativo tributário paulista. Deve assim ser observada ao menos até que sua eventual inconstitucionalidade seja proclamada em ação direta de inconstitucionalidade ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo conforme disposição do artigo 28 da mesma Lei nº 13.457/2009.

9. - Ausente a demonstração de motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente que pudessem justificar a prova tardiamente trazida, há impedimento legal para sua consideração que não pode ser afastado mesmo diante dos princípios invocados pelo contribuinte...”.

Referida decisão foi por fim mantida à unanimidade pela Câmara Superior do TIT/SP que, em face de recurso especial do contribuinte invocando nulidade, remarcou a validade da deliberação já que “*construída sobre o disposto no artigo 19 da Lei nº 13.457/2009*”. As decisões mencionadas prestigiaram não só a regra de preclusão de que trata o artigo 19 da Lei nº 13.457/2009, como também o conceito de que a verdade deve

ser buscada nos limites traçados pela legislação, afastando a possibilidade de produção desregrada de provas que norteia a corrente que prega a aplicabilidade da chamada verdade material no processo administrativo tributário.

Para que a preclusão processual não se transforme em óbice intransponível para a aplicação de justiça tributária, é particularmente importante a sensibilidade do julgador na avaliação de cada caso concreto. Cabe lembrar que não é incomum que os procedimentos fiscalizatórios que precedem autos de infração se estendam por longos períodos, meses e até anos; os agentes públicos se valem assim de elásticos prazos para a coleta das provas tendentes a respaldar o ato de lançamento, realidade que, diante do prazo de trinta dias concedido ao contribuinte para impugná-lo, transparece certo desequilíbrio.

Há também situações nas quais os agentes públicos formulam em um único auto de infração inúmeras acusações de diferentes naturezas, situação que acaba tornando igualmente desproporcional o prazo legal para a produção de provas pelo contribuinte. Nessas condições, a aplicação do artigo 19 da Lei nº 13.457/2009 deve ser avaliada caso a caso e mitigada pelo julgador dentro de balizas calcadas na razoabilidade e proporcionalidade, atendendo assim o princípio maior da ampla defesa.

(c) Artigo 20 - Não dependem de prova os fatos:

I - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

II - admitidos, no processo, como incontroversos.

O artigo 20 segue o disposto na legislação processual civil, ao dispensar a obrigatoriedade de produção de prova de fatos afirmados por uma parte e confessados pela outra, além dos incontroversos. A confissão nada mais é do que a declaração de uma das partes admitindo como verdadeiro fato alegado pela outra; por seu turno, serão tidos como incontroversos e despendidos de prova os fatos alegados por uma parte e não impugnados pela adversa.

(d) Artigo 21 - A transcrição de documento eletrônico apresentada à guisa de instrução do auto de infração terá o mesmo valor probante do documento eletrônico transcrito, desde que, cumulativamente:

I - seu conteúdo reflita com exatidão os dados que constituem o respectivo documento em forma eletrônica;

II - o fisco tenha executado procedimentos técnicos tendentes a assegurar a integridade da informação digital contida no documento em forma eletrônica.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se transcrição o processo do qual resulte a visualização, em impresso, do documento eletrônico.

§ 2º - Ter-se-á como comprovada a integridade do documento eletrônico quando houver sido efetuada sua vinculação a um ou mais códigos digitais gerados por aplicativo especialmente projetado para a autenticação de dados informatizados, garantindo que, necessariamente, se modifique a configuração do código autenticador na hipótese de ocorrer qualquer alteração, intencional ou não, no conteúdo do referido documento.

Decorrente da evolução do processo na era digital, o artigo 21 permite a transcrição de documento eletrônico desde que assegurada sua exatidão e vinculação aos respectivos códigos digitais.

(e) Artigo 22 - Em se tratando de infrações caracterizadas em documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo sujeito passivo, admitir-se-á como elemento de prova, em substituição aos referidos documentos, demonstrativo no qual as operações, prestações ou eventos estejam individualmente discriminados, sempre que, alternativamente, o referido demonstrativo tenha sido elaborado pelo fisco:

I - mediante transcrição de documentos eletrônicos gerados pelo sujeito passivo, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior;

II - com base em documentos eletrônicos criados pelo sujeito passivo, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior;

III - esteja acompanhado de originais ou cópias dos respectivos documentos em quantidade suficiente para comprovar, de forma inequívoca, ainda que em relação a um único evento, a ocorrência da infração.

§ 1º - O sujeito passivo poderá contraditar o demonstrativo elaborado pelo fisco nos termos deste artigo, fazendo-o de forma objetiva, com indicação precisa do erro ou incorreção encontrados e com apresentação da correspondente comprovação, sob pena de se terem por exatos os dados nele constantes.

§ 2º - Os documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo sujeito passivo, nos quais estejam caracterizados elementos de prova de infrações, poderão lhe ser restituídos, devendo ser conservados enquanto não se tornar definitiva a decisão

administrativa ou judicial, observado ainda o prazo mínimo de cinco anos, sob pena de se reputarem verdadeiras as respectivas acusações.

O artigo 22 veicula meio facilitador de produção de prova para o sujeito ativo da obrigação tributária, que pode se valer nas situações mencionadas de meros demonstrativos sem a apresentação de todos os documentos supostamente reveladores do fato infracional imputado ao contribuinte. Como não poderia deixar de ser, o dispositivo garante ao acusado a possibilidade de contestação acompanhada das respectivas provas.

V. – Conclusões

A Lei nº 13.457/2009 determina que diante da constatação de descato à legislação é dever do agente fiscal de rendas lavrar auto de infração, especificando o dispositivo infringido e demonstrando o fato revelador da infração, valendo-se neste último caso da linguagem das provas. Idêntica situação se repete relativamente ao acusado, que tem garantida a oportunidade de defesa acompanhada das provas das assertivas que faz.

Prova é o elemento material trazido pelas partes visando demonstrar a verdade. Um fato qualquer ocorrido no mundo fenomênico, após relatado juridicamente de acordo com os meios colocados à disposição pela legislação, materializa-se como jurídico tornando-se assim apto a gerar os efeitos que lhe são próprios no processo.

Descabe a distinção entre verdade material e formal. Não soa razoável no âmbito administrativo a concessão de liberdade maior na produção de provas, impondo-se a observância dos procedimentos e prazos previstos na legislação a partir dos elementos trazidos pelas partes; a verdade assim obtida é a verdade jurídica, vertida na linguagem própria conforme os preceitos previstos.

O CPC aplica-se subsidiariamente no contencioso administrativo tributário paulista, possuidor de regras específicas sobre provas veiculadas pelos artigos 18 a 22 da Lei nº 13.457/2009. Tais disposições consagram o princípio da atipicidade, admitindo todos os meios de prova moralmente legítimos e obtidos de maneira lícita, destacando-se as vias documental e pericial como as mais comumente utilizadas.

V – BIBLIOGRAFIA:

- 1 - MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. “Código de Processo Civil Comentado”. São Paulo, Editora RT, 2011;
2. – TOMÉ, Fabiana Del Padre, “A Prova no Direito Tributário”, Ed. Noeses, 2012; e
- 3 - MARCATO, Antonio Carlos, “Da Preclusão no Processo Civil”, Revista Forense nº 158.