

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – COGEAE

JEAN CARLOS VILALBA

**DO DIREITO DE PRODUZIR PROVAS NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

São Paulo/SP

2010

JEAN CARLOS VILALBA

**DO DIREITO DE PRODUZIR PROVAS NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Monografia apresentada à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo/PUC,
como requisito à obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário, sob a
orientação da Prof^a: Dra. Ana Carolina
Carvalho Dias

São Paulo/SP

2010

Banca Examinadora

Agradecimentos

Agradeço pelo apoio incondicional de toda a minha família, que das mais variadas formas, acreditaram no meu sonho, que agora se consolida.

Ao meu professor e orientador da monografia da graduação, Prof. Leonardo Furtado Loubet, que atenciosamente me auxiliou na escolha desse Curso de Pós-Graduação.

Aos meus amigos da pós-graduação, que muito contribuíram no desenvolvimento dos seminários, sem esquecer, é claro, dos inesquecíveis encontros junto ao The Joy.

A Professora Ana Carolina Carvalho Dias, que junto à turma, abrilhantou com seu conhecimento. Professora, Mestre, e agora Doutora, com todos os louvores. Parabéns !!!

“O Poder judiciário manter-se-á fiel à sua alta missão constitucional, continuando a ser uma instituição livre de injunções marginais e imune a pressões ilegítimas, em condições de cumprir, com o incondicional respeito ao interesse público e com absoluta independência moral, os elevados objetivos para os quais foi ele concebido pelos fundadores da República.

Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental.

Nenhum dos Poderes da República, Senhor Presidente, pode submeter a Constituição a seus próprios desígnos e a avaliações discricionárias fundadas em razões de conveniência política ou de pragmatismo institucional, eis que a relação de qualquer dos três Poderes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito incondicional, sob pena de juízes, legisladores e administradores converterem o alto significado do Estado Democrático de Direito em uma palavra vã e em um sonho frustrado pela prática autoritária do poder”.(MELO, 2001).

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo destacar a relevância da produção da prova no processo administrativo. Destacando que por meio dela se busca investigar a verdade dos fatos ocorridos, sobre os quais se aplica a regra jurídica. Para tanto, percorremos sob análise de algumas correntes filosóficas que se voltam ao conhecimento da verdade. Na seqüência, analisamos os meios de provas a serem produzidas pelo contribuinte por ocasião da apresentação da defesa, sem esquecer, é claro, da polêmica questão do momento da sua apresentação. Afinal, nem sempre o prazo estipulado para apresentação da defesa é suficiente para juntada de prova, já que a verdade material nem sempre coincide com o lapso temporal do encerramento do processo administrativo. Ademais, é cediço que a Carta Magna assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Palavras-Chave: Processo Administrativo. Direito. Produzir. Prova.

ABSTRACT

This present work aims to highlight the relevance of production of evidence in the administrative process. Stressing that is through it investigates the truth of events, on which the legal rule is applied. It is based on analyzing some philosophical currents of truth and also in produced evidences by the conducive in his defense, not forgetting, of course, the controversial question in time of submission. Eventually, not always deadline is enough to join evidence, since material fact not always coincides with time lapse from the end of administrative process. Moreover, the Federal Constitution ensures litigants, in judicial or administrative process, and the accused in general, the contradictory and legal defense, with resources inherent to them.

Keywords: Administrative. Process. Law. Produce. Evidence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 BUSCA DA VERDADE	13
2.1 Preâmbulo.....	13
2.2 Verdade por correspondência... ..	13
2.3 Fenomenalismo... ..	14
2.4 Verdade por coerência... ..	16
2.5 Verdade por consenso... ..	17
2.6 Verdade pragmática... ..	17
2.7 Verdade material e verdade formal... ..	18
2.7.1 Verdade Lógica... ..	19
2.8 Verdade no direito.....	20
2.9 Verdade e a Teoria das Provas.....	21
3 DA PROVA.....	23
3.1 Intróito... ..	23
3.2 Objeto da prova.....	24
3.3 Ônus da prova... ..	25
3.4 Valorização da prova... ..	26
3.5 Meios de provas... ..	28
3.6 Destinatário das provas.....	31

4. DA DILAÇÃO PROBATÓRIO	32
4.1 Prefácio	32
4.2 Do prazo do Decreto nº 70.235/72... ..	33
4.3 Do prazo da Lei nº 9.784/99.....	34
4.4 Do prazo da Portaria nº 55/98.....	36
4.5. Da jurisprudência do CARF	37
5. DO DIREITO DE PROVAR	41
5.1. Intróito	41
5.2. Supremacia da Constituição Federal	44
5.3. Vigas mestras do direito	46
5.3.1 Princípio da Ampla Defesa e Contraditório	47
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo elucidar o momento oportuno para apresentação da prova no processo administrativo fiscal. A pesquisa pautou-se exclusivamente dos meios bibliográficos com o intuito de aclarar o pensar de cada autor sobre o tema.

A prova no processo Administrativo Fiscal é de fundamental importância e deve ser criteriosamente produzida pelo Contribuinte, através da prova o julgador forma sua convicção a favor ou contra a empresa. “Quem alega e não prova não alegou”, alegação sem prova transforma-se em uma denúncia vazia (TEIXEIRA, 2010).

No julgamento, são três as verdades: a) verdade descrita no lançamento pelo Auditor Fiscal, com provas; b) verdade descrita na defesa, com provas; c) verdade do julgador. Prevalecendo a verdade do julgador, portanto as provas terão papel fundamental para a formação da convicção do julgador.

A produção de provas fortes e irrefutáveis deve ser preparada pelo contribuinte na ocasião do fato jurídico tributável. De modo a conferir que a obrigação principal e/ou acessória foi devidamente cumprida. Não restando qualquer dúvida acerca do procedimento adotado pelo contribuinte.

Em contrapartida, não podemos esquecer que a legislação que rege o contencioso administrativo prevê que, salvo exceções, a prova documental deverá ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Todavia, tal previsão tem sido atenuada pelos tribunais administrativos, via construção jurisprudencial, em virtude do princípio da verdade material e da ampla defesa, pois o que está em discussão é a legitimação tributária.

Pela ampla defesa, há possibilidade de sempre que houver a imputação de determinado fato ou prova, mesmo depois do julgamento em instâncias iniciais, de se promover os competentes recursos, com novas oportunidades de apresentação de defesa e provas.

Trata-se da ampliação da possibilidade de reabertura do contraditório, desde que observados os prazos legais, em instâncias superiores, com novas provas que possam surgir no decorrer do processo, evitando-se o perecimento do direito.

Vale frisar que a busca da verdade material nem sempre coincide com o lapso temporal do encerramento do processo administrativo.

Por este motivo, há de se considerar a ampla defesa e o contraditório, como desdobramento do direito ao acesso às instâncias

superiores, uma vez que o fator tempo pode ser decisivo para se oferecer prova contundente em busca da verdade, a fim de se evitar o perecimento do direito que é líquido e certo, em um processo que deve ser célere.

2 A BUSCA DA VERDADE

2.1 Preâmbulo

Por meio das provas produzidas no processo se busca investigar a verdade dos fatos ocorridos, sobre os quais se aplica a regra jurídica. Daí por que a função do processo de buscar a verdade sempre foi absolutamente essencial.

A descoberta da verdade sempre foi indispensável para o processo, é necessário buscá-la como condição para que dê qualidade à justiça que o Estado oferece.

Quanto à verdade que se busca, mister uma superficial análise a respeito das principais correntes filosóficas que se voltam ao conhecimento da verdade, sem as quais, desvestidos estaremos da análise acerca da veracidade ou falsidade.

2.2 Verdade por correspondência

Para esta teoria a verdade deve corresponder à realidade dos fatos. Por isso, só se afirma que algo é verdadeiro se houver correlação

afirmativa entre esta proposição e a realidade por ela referida. Assim, a verdade é a adequação ou correspondência do que pensamos com a realidade.

Como há de se verificar, essa teoria trata das proposições afirmativas e negativas, sendo certo que esta última, sua veracidade depende da inexistência de estado de fato que se enquadre em sua descrição.

Por conta disso, Tomé (2008, p11), ressalta dois obstáculos à adoção dessa teoria, a primeira por ignorar “o fato de que o mundo da experiência não pode ser integralmente descrito na linguagem e, portanto, de que a proposição não o espelha de forma completa. O real é infinito e irrepetível, possuindo, cada objeto, um número ilimitado de determinações. Por isso, o sujeito cognoscente tem sempre percepções parciais do mundo”. O segundo obstáculo, “consiste no fato de que as coisas só existem para o ser humano a partir do instante em que se tornam inteligíveis para ele. Dependem, portanto, da sua constituição em linguagem”.

2.3 Fenomenalismo

O *fenomenalismo* é teoria segundo o qual não se conhecem as coisas como são, mas como nos aparecem. Certamente existem coisas reais,

mas não somos capazes de conhecer sua essência. Só podemos conhecer o quê das coisas, mas não o seu o quê. O fenomenalismo, portanto, acompanha o realismo na suposição de coisas reais, mas acompanha o idealismo na limitação do conhecimento à realidade dada na consciência, ao mundo das aparências, do que resulta incognoscibilidade das coisas.

O fenomenalismo de Kant admite a existência de algo meta-racional como limite a cognoscibilidade do sujeito, reputando que nós só conhecemos “fenômenos”, relação entre coisas, mas não a “coisa em si” mesma.

No fenomenalismo são negadas às coisas e deslocadas para a consciência às qualidades primárias como forma, extensão, movimento em geral todas as determinações espaciais e territoriais. Para Kant, espaço e tempo são apenas formas de nossa intuição, funções de nossa sensibilidade que, inconsciente e involuntariamente, colocam nossas sensações em justaposição e sucessão, ordenando-as no espacial e temporariamente. (PONCHIROLLI, 2005. p56-57).

Conquanto essa teoria negue a possibilidade de o ser humano apreender a coisa-em-si, não deixa de aceitar que existam objetos da experiência, susceptíveis de conhecimento direto. Diverge da verdade por correspondência apenas pelo fato de que não exige relação entre o enunciado e a coisa, mas entre o enunciado e a manifestação da coisa: o fenômeno. Peca, portanto, ao desconsiderar que o próprio fenômeno, para ser conhecido pelo homem, precisa ser constituído em linguagem, pois é só

por meio desta que a manifestação do mundo se torna inteligível (TOMÉ, 2008, p12).

2.4 Verdade por coerência

A idéia básica dessa teoria é a de que uma proposição é verdadeira quando é coerente com o conjunto de proposições que constituem nosso sistema de crenças.

Essa teoria exige, outrossim, que, além da inexistência de contradição, as proposições aceitas como verdadeiras possam ser deduzidas umas das outras. A verdade do enunciado é identificada pela coerência interna do discurso, pela observância à lei lógica da não-contradição das proposições entre si: a verdade não se estabelece entre o enunciado e o mundo da experiência, mas decorre da coerência de determinado juízo com um sistema de crenças ou verdades anteriormente estabelecidas (TOMÉ, 2008, p13).

Assim, considerando que a verdade por coerência preserva a ausência de contradição dentro do sistema, pode ser tomada como critério de verdade interno a um sistema ou teoria determinada, implicando não apenas a ausência de enunciados contraditórios, mas também a presença de conexões positivas que estabeleçam harmonia entre tais elementos (ABBAGNANO, 2003, p147).

2.5 Verdade por consenso

Segundo a teoria consensual, a verdade é o resultado do consenso ou do acordo entre os indivíduos de uma determinada cultura quanto ao que considera aceitável ou justificável em sua maneira de encarar o real.

Essa verdade, como qualquer outra, é sempre relativa, podendo ser substituída por uma mais recente, tendo em vista que as opiniões comuns ou dominantes são passíveis de alteração com o passar do tempo.

Não obstante argumentos no sentido de que a adoção dessa corrente filosófica acarretaria grande insegurança, por transformar a convicção comunitária da verdade em critério de certeza, entendemos que, sendo visto o consenso, base para identificação da verdade, como algo constituído pelo sistema em que se insere, essa teoria é perfeitamente aplicável. Isso porque o próprio sistema estabelece o que é consenso, como e quando se opera, eliminando instabilidade na determinação da verdade consensual (TOMÉ, 2008, p14).

2.6 Verdade pragmática

Essa teoria pode ser claramente interpretada como significando que a verdade pragmática de uma proposição depende de seus efeitos práticos, supondo-se, naturalmente, que esses efeitos sejam aceitos como verdadeiros, ou falsos, no sentido como da palavra verdade.

Assim, a verdade pragmática é fundada em suas conseqüências básicas ou efeitos práticos, e não se mostra completamente independente no sentido de correspondência com a realidade.

2.7 Verdade material e verdade formal

A verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem. No entanto, o mundo da experiência não pode ser integralmente descrito, pois o real é infinito e irrepetível e cada um dos objetos possuem um número ilimitado de determinações. Em virtude disso, o sujeito cognoscente tem sempre percepções parciais do mundo.

A verdade formal, por sua vez, diz respeito a enunciados demonstráveis e dotados de coerência lógica, independentemente de seu conteúdo (DUROZOI e ROUSSEL, 1993).

No julgamento do processo administrativo, são três as verdade:
a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade

descrita na impugnação do contribuinte, com provas; c) verdade do julgador. Por óbvio, prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção, podendo, inclusive, determinar ou não a realização das diligências e perícias.

2.7.1. Verdade Lógica

Para Tomé (2008, p25), “a verdade que se busca no curso de processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*¹, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcança mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: *a verdade jurídica*.”

Daí por que leciona Carvalho (2004, p357) que, “para o alcance da verdade jurídica, necessário se faz o abandono da linguagem ordinária e a observância de uma forma especial. Impõe-se a utilização de um procedimento específico para a constituição do fato jurídico”, pouco importando se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não. Havendo construção de linguagem própria, na forma como o direito preceitua, o fato dar-se-á por juridicamente verificado e, portanto, verdadeiro”.

¹ A verdade lógica a que nos referimos não se confunde com aquela verificada mediante aplicação da tabela de verdade, cujo emprego permite enumerar todas as possibilidades de verdade para certa proposição.

2.8 Verdade no direito

Conforme os ensinamentos do Emérito Carvalho (2003, p2), “o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação”.

O produto da Ciência do Direito tem caráter descritivo, se vale de uma linguagem apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como são as normas, de que modo se relacionam, que tipo de estrutura constroem e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva.

A linguagem descritiva exerce a função de transmitir conhecimentos ordinários, técnicos ou científicos, mediante afirmações ou negações. Seus enunciados submetem-se aos valores de verdade e falsidade, uma vez que a eles se aplica a lógica clássica, apofântica ou alética.

Já a linguagem prescritiva presta-se à expedição de ordens, comandos dirigidos ao comportamento humano, intersubjetivo ou intrasubjetivo. A essa espécie de enunciados não se empregam os valores verdadeiro e falso, mas válidos e não-válidos, inerentes à lógica deôntica.

Em complemento a teoria do Professor Paulo de Barros, Tomé (2008, p28), sustenta que tanto as normas gerais e concretas como as individuais e concretas, não obstante configurem enunciados prescritivos e, portanto, sujeitos aos valores válido e não-válido, são expedidas em conformidade com enunciados descritivos, os quais, por sua vez, submetem-se aos critérios de verdade e falsidade.

Mais adiante, a Professora registra que nenhuma linguagem exerce uma única função, em seu estado puro. Trata-se, apenas, de predominância, e não de exclusividade. É o que acontece com o fato jurídico previsto no antecedente normativo: mostra-se descritivo de um evento, porém prescritivo de efeitos jurídicos. O mesmo se pode dizer da prova, fato jurídico em sentido amplo: descreve acontecimentos, objetivando, no entanto, a produção de efeitos de natureza prescritiva, mas especificamente a constituição desconstituição do fato jurídico em sentido estrito, com o desencadeamento da causalidade jurídica correspondente.

2.9 Verdade e a Teoria das Provas

A verdade nos é revelada a partir da constituição das provas. Ocasão em que os fatos jurídicos declaram uma alteração no plano físico-social. Não se trata de meros eventos, mas de fatos jurisdicizados pelo direito.

Provado o *fato*, tem-se o reconhecimento de sua veracidade. Somente se, questionado ou não, o enunciado pautar-se nas provas em direito admitidas o fato é juridicamente verdadeiro (verdade lógica), TOMÉ, 2008, p35).

3 DA PROVA

3.1 Intróito

A prova é algo representativo de um fato. Algo que nos trás a certeza ou convicção da existência de um fato. Assim, provar é certificar a existência de um fato ou de uma situação (BONILHA, 2010).

O tema prova é de particular importância na ciência, não só pelo valor da reconstrução dos fatos na formação do provimento jurisdicional, mas, sobretudo por constituir ponto de observação privilegiado para o estudo das íntimas e complexas relações entre o processo e as estruturas sociais.

A importância da prova na experiência do processo erigiu o direito à prova em um dos mais respeitados postulados inerentes à garantia política do devido processo legal, a ponto de se constituir em um dos fundamentos pilares do sistema processual contemporâneo. Sem sua efetividade não seria efetiva a própria garantia constitucional do direito ao processo.

Assim, o direito à prova busca substrato de validade no texto constitucional, em especial, em seu artigo 5º inciso LV (Brasil, 1988) “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.”

3.2 Objeto da prova

O objeto da prova se constitui em trazer ao processo a verdade lógica que pairou sobre determinado fato. Assim, ao autor fiscal compete descrever os motivos fáticos e legais que levaram à autuação, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados ou produzidos e a conclusão por ele deduzida (Neder, 2010, p18). Em sentido contrário, ao contribuinte compete deduzir as razões e apresentar os documentos comprobatórios que venham a contrapor a pretensa vontade voraz da Fazenda.

Nesta esteira, devem ser provados os fatos controvertidos e relevantes no processo. Controvertidos são os alegados por uma parte e contestado pela outra. Relevantes são os que influem no julgamento do lide. A contrário *sensu*, os fatos serão incontroversos se forem admitidos no processo ou não forem contestados pela parte contrária.

Assim, há fatos que não demandam prova, como: (a) os fatos notórios; (b) o fato afirmado por uma das partes e confessados pela outra; (c) os fatos incontroversos, ou seja, foi alegado por uma das partes, e não

questionado pela outra; (d) os fatos em cujo favor milita presunção de veracidade, e que não admite prova em contrário (CALDERARO, 2008).

3.3 Ônus da prova

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido o fato gerador da obrigação, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o contribuinte aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta de pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludente.

Os contribuintes não têm o dever de produzir prova em sua defesa, tão só o ônus. Não as produzindo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova.

Cumprе salientar que o sujeito passivo pode simplesmente negar os fatos trazidos no lançamento, recaindo sobre o agente fiscal o ônus da prova de sua ocorrência, porque o julgador só terá esses elementos de comprovação para concluir pela procedência da exigência (artigo 209 do CPC) – (Brasil, 1973). Todavia, se a defesa alegar outro fato que evidencie a inexistência do fato constitutivo, recai sobre ela o ônus da prova. Da mesma forma, se apresentar uma exceção baseada em fato impeditivo,

modificativo ou extintivo do direito da Fazenda, deverá também provar o alegado.

Nesse sentido, determina o artigo 333 do CPC: “o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito; ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor” (BRASIL, 1973).

Por outro lado, por força do que dispõe o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 (Brasil, 1972), o Fisco tem o dever de provar o fato constitutivo do seu direito de exigir o crédito tributário. Além do mais, em nosso ordenamento, não há normas jurídicas que imponham a presunção de legitimidade ao lançamento tributário, no que se refere ao seu conteúdo. Assim, a falta de comprovação de fato impositivo acarreta a invalidade do lançamento tributário.

3.4 Valoração da prova

Não se encerra as controvérsias a respeito das provas com o fim da instrução probatória do processo, avaliar as provas é o grande desafio do julgador. A valoração consiste numa análise crítica e imparcial sobre as provas, dentro de limitações fixadas pelo conjunto de regras processuais estabelecidas pelo ordenamento jurídico e tem por finalidade solucionar a lide instaurada no processo (NEDER, 2010, p27).

Para Santos (1993, p399), o trabalho intelectual do juiz de valoração da prova não pode ser desordenado ou arbitrário, devendo, ao contrário, seguir determinado critério ou metodologia. Para o autor, a liberdade que se concede ao juiz na apreciação da prova não é mero arbítrio, porquanto sua apreciação não pode se afastar dos fatos estabelecidos, das provas colhidas, das regras científicas – regras jurídicas, regras da lógica e regras da experiência.

O Professor Dinamarco (2001) entende que a valoração da prova consiste na avaliação da capacidade de convencer, de que sejam dotados os elementos de prova contidos no processo. No direito atual essa valoração é feita preponderantemente pelo juiz, a quem poucos e específicos parâmetros valorativos são impostos pela lei; o juiz aprecia os elementos probatórios, menos considerando aprioristicamente as fontes ou meios de prova como categorias abstratas (prova testemunhal, prova documental, prova pericial) e mais sob a influência que cada prova efetivamente produzida possa exercer sobre seu espírito crítico.

Aliás, é oportuno dizer que a tendência moderna é no sentido de dar ao julgador ampla liberdade para apreciação do valor e da força da prova, para formar sua convicção sobre a verdade dos fatos. E o próprio artigo 29 do Decreto 70.235 deixa isso bem claro, quando diz que, na apreciação da prova, é livre o convencimento do julgador (BRASIL, 1972).

Assim, o juízo se forma no íntimo do juiz, que alcança a certeza sobre a situação conflituosa posta a seu conhecimento. Alcançar a certeza sobre o litígio significa necessariamente conhecer a verdade dos fatos pretéritos que ensejaram aquela lide. Por conta disso, cada prova juntada ou produzida nos autos tem por finalidade demonstrar a veracidade dos fatos.

3.5 Meios de provas

O direito à prova está inserido entre as garantias constitucionais de ampla defesa, e, por conseguinte, devem ser admitidos no processo todos os meios para provar a verdade dos fatos em que se funde a ação ou a defesa.

Não há no processo administrativo fiscal, limitações referentes às provas que podem ser produzidas. Todavia, considerando a própria sistemática do processo administrativo, predominam a prova direta documental, a pericial e a indiciária. Isso se justifica em razão do processo administrativo fiscal pautar-se na materialidade da ocorrência do fato.

Nesta linha, em brilhante palestra a respeito, Bonilha (2010) lista os meios de provas mais usuais no processo administrativo fiscal. Vejamos:

a) Confissão – No processo judicial a confissão tem uma grande importância, mas no processo administrativo fiscal sua importância é relativa, pois, muitas vezes o contribuinte confessa e nem sabe que está errado.

b) Testemunhal – É meio de prova importante, mas raramente utilizado no processo administrativo tributário. A prova testemunhal é aquela que uma pessoa atesta a ocorrência de fato.

c) Documental – É a prova mais freqüente no processo administrativo tributário. Por meio dela a Fazenda Pública constitui o crédito tributário (mediante informações sobre os fatos), e o contribuinte formula sua defesa.

d) Perícia – Muito utilizada para enquadrar determinado produto importado na tabela. Neste sentido há muitos problemas técnicos e não jurídicos. Em razão disso, a perícia técnica é preponderante nos impostos aduaneiros.

e) Avaliações (Laudos) – Preponderante para determinar a base de cálculo, que invariavelmente, corresponde ao valor do bem avaliado. Em razão de sua especificidade deve ser realizado por pessoa habilitada.

f) Presunção – Meio de prova muito utilizada pela autoridade administrativa para efetuar o lançamento de ofício. Está estritamente ligada a prova indiciária, pois parte de um fato conhecido que não é um fato probando, mas que induz a ocorrência de um fato desconhecido. Assim, com base nas entradas se tem a noção das saídas.

A prova poderá também ser emprestada de outro processo, quando formada por outra autoridade que não a fiscalizadora, como no caso em que outro órgão público em atividade de investigação apura fatos que tenham repercussão com a infração tributária (NEDER, 2010, p.26).

Segundo Santos (1993, p399), provas emprestadas constituem-se de documentos, depoimentos, exames trazidos por certidão de um processo para outro, com o fim de fazer prova.

No processo administrativo, a prova emprestada é aquela formada em outro processo administrativo ou judicial, como, por exemplo, a trazida de processo formado por outro órgão público que apure fatos que tenham repercussão tributária.

Cumprе salientar, o que se empresta é a prova e não a conclusão acerca dela. Assim, se o contribuinte decide pagar a exigência fiscal que estava lastreada em determinada prova não significa

concordância com a acusação constante de outro processo, mesmo que se utilize a mesma prova.

3.6 Destinatário das provas

No processo, os sujeitos elaboram argumentos, indicam fatos e exibem provas tendentes a comprovar as suas alegações. Cada um dos sujeitos busca provar a inexatidão da afirmação contrária, conduzindo a discussão de forma contraposta. O julgador, em presença dos elementos constantes do processo e das provas que produziu, emite um juízo sobre a controvérsia conforme seu livre convencimento (NEDER, 2010, p30).

Assim, a prova tem por finalidade formar a convicção do juiz. É o juiz que é o destinatário da prova. É ele quem precisa ter conhecimento da verdade quanto aos fatos. Se o juiz afirma que a prova produzida já é suficiente para o deslinde da questão, é porque sua convicção já está formada.

4. DA DILAÇÃO PROBATÓRIA

4.1 Prefácio

A prova no processo Administrativo Fiscal é de fundamental importância e deve ser criteriosamente produzida pelo Contribuinte, através da prova o julgador forma sua convicção a favor ou contra a empresa. “Quem alega e não prova não alegou”, alegação sem prova transforma-se em uma denúncia vazia (TEIXEIRA, 2010).

É cediço que a legislação que rege o contencioso administrativo prevê que, salvo exceções, a prova documental deverá ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

Todavia, tal previsão tem sido atenuada pelos tribunais administrativos, via construção jurisprudencial, em virtude do princípio da verdade material e da ampla defesa, pois o que está em discussão é a legitimação tributária.

Ademais, se de ofício o julgador administrativo pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo – via

diligências e perícias, entre outras - com muito mais razão deverá acolher qualquer requerimento probatório até a tomada da decisão.

4.2 Do prazo do Decreto nº 70.235/72

O Decreto nº 70.235/72 é ato normativo emanado do Poder Executivo que, embora sem ter origem congressional, foi recepcionado em nosso sistema como lei ordinária *ratione materiae* em virtude da norma inserida no art. 22, I, da CF/88 (MARINS, 2003, p 258-259).

Em sua redação original, o Decreto nº 70.235/72, não previa prazo para apresentação de provas por parte do sujeito passivo. Esta previsão somente veio ocorrer com a Lei nº 8.748, de 1993, que alterou a redação do artigo 17 do Processo Administrativo Fiscal, que passou a dispor que a prova documental seria admitida durante a tramitação do processo até a fase de interposição de recurso voluntário (LÓPEZ e BIANCHINI, 2010, p39).

Por sua vez, novamente o Decreto foi alterado, agora pela Lei nº 9.532, de 1997, incluindo no parágrafo 4º do artigo 16, novo prazo para juntada de prova documental (BRASIL, 1997).

Assim, atualmente, o Decreto prevê que a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo

em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

4.3 Do prazo da Lei nº 9.784/99

Com a publicação da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, é que veio a dispor sobre preceitos basilares para o processo administrativo na esfera da Administração Pública Federal, direta e indireta, visando à proteção dos direitos dos administrados e a melhor execução dos fins da Administração Pública (BRASIL 1999).

A Lei Geral do Processo Administrativo, como passou a ser chamada, é alvo de especial importância, uma vez que tem influência nos mais variados procedimentos administrativos hodiernamente regulados em leis especiais de aplicação, mais ou menos restrita, a exemplo do Regime Jurídico Único (RJU), em suas disposições relativas ao procedimento administrativo disciplinar; do processo administrativo fiscal (PAF), sistematizando o procedimento de consulta fiscal e defesa do contribuinte; dos dispositivos sobre recursos administrativos previstos pela Lei de Licitações; do Código Nacional de Trânsito quando trata das sanções e

penalidades administrativas a que estão sujeitos os condutores de veículos automotores, para mencionar alguns.

No tocante ao processo administrativo fiscal, a Lei Geral do Processo Administrativo Federal, elege em seu artigo 3º, como direito dos administrados, a apresentação de alegações e documentos antes da decisão e, em seu artigo 38, permite que documentos probatórios possam ser juntados até a tomada da decisão administrativa:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei (BRASIL, 1999)

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 (BRASIL, 1999).

Cumpre salientar, que a Lei Geral do Processo Administrativo Fiscal não admite a juntada de documentos a qualquer momento, mas, como expressamente disposto no artigo 38, durante a fase instrutória e antes da tomada da decisão de primeira instância administrativa, já que a fase instrutória acontece até o momento da impugnação, momento em que se instaura a fase litigiosa ou processual.

Não obstante esse preceito, apesar da lei geral estipular prazo mais amplo que o Decreto nº 70.235/72 (Brasil, 1972), é de consenso que sua aplicação, no que diz respeito ao Processo Administrativo Fiscal quanto à dilação probatória, sofre restrições, em face de seu artigo 69, que prevê sua aplicação subsidiária aos processos regulados por lei específica:

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Assim, mesmo que se a doutrina entenda que a Lei Geral do Processo Administrativo Fiscal reflita melhor os anseios do Estado de Direito, aplicando a “justiça” e as garantias constitucionais de forma mais eficaz que o PAF, o prazo estipulado por este último deve ser respeitado, por ser regra mais específica que regula as relações entre o Fisco e os contribuintes (LÓPEZ e BIANCHINI, 2010, p42).

4.4 Do prazo da Portaria nº 55/98

Enquanto a vigência do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55, de 16 de março de 1988, havia a previsão para apresentação de documentos por parte do sujeito passivo enquanto o processo ainda estivesse com o relator, conforme dispõe o parágrafo 7º do artigo 18 da referida Portaria:

§ 7º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimento ou documentos, hipótese em que será dada vista à parte contrária e requerer diligência, que se deferida do resultado dar-se-á ciência às partes (BRASIL, 1988).

Em razão desse dispositivo, as Câmaras do então Conselho de Contribuintes, aceitavam documentos mesmo na fase de recurso. Todavia, com a criação do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, esta previsão foi suprimida.

Não obstante a citada supressão há julgados sob a égide da regra antiga – questão intertemporal – o que justifica a presente posição de abrandamento das normas estabelecidas pelo Decreto nº 70.235/72 (BRASIL, 1972).

4.5. Da jurisprudência do CARF

O § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972 (Brasil, 1972), tem provocado divergência de posicionamento entre os julgadores de segunda instância administrativa. Em razão disso, López e Bianchini (2010, p43), dividem os julgados em três grandes correntes: (a) as que não aceitam a apresentação de documentos após a impugnação; (b) as que aceitam, desde que apresentadas até o julgamento em primeira instância; e (c) as que aceitam a apresentação de documentos em qualquer fase do julgamento administrativo, até em fase de recuso especial.

A primeira corrente, favorável a aplicação do prazo de preclusão estabelecido pelo Decreto 70.235/72 (Brasil, 1972), leva em consideração as exceções previstas neste ato legal (motivo de força maior, fato superveniente etc.), quando requerido ao julgador e regularmente comprovado sua ocorrência, conforme ementas citadas abaixo como exemplo:

Processo: 13899.001213/2005-56 - Acórdão nº 101-96.926/2008
“Prova Documental – A lei processual não prevê reabertura de prazo para apresentação de prova. A prova documental deve ser apresentada com a impugnação e, no caso de impossibilidade de fazê-lo pelos motivos previstos nas alíneas *a*, *b*, e *c*, do § 4º art. 16, deve ela acompanhar o requerimento de apresentação posterior dirigido ao julgador.” (CAMPINAS/SP, DRJ, Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, 2008)

Processo: 10580.010812/1999-00 - Acórdão nº 201-81.000/2008
“IPI. Ressarcimento. Falta de Apresentação de Prova Documental. A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que, regularmente intimado, tenha deixado de apresentar as provas solicitadas, visando à comprovação dos créditos alegados.” (RECIFE/PE, DRJ, Rel. Josefa Maria Coelho Marques, 2008).

Conforme se depreende dos acórdãos apresentados, os julgadores não se mostraram sensibilizados em aplicar o prazo estabelecido pelo artigo 38 da Lei nº 9.784/99 (Brasil, 1999) ou o prazo do Regimento Interno dos Conselhos – Portaria nº 55/88 (Brasil, 1988) – aplicando sem ressalvas o prazo preclusivo estabelecido pelo parágrafo 4º do artigo 16 do PAF (Brasil, 1972).

A segunda corrente – diga-se de passagem, mais flexível – expressa o entendimento de algumas Câmaras de que provas e documentos podem ser aceitos excepcionalmente, desde que caracterizem informações

suplementares à impugnação, principalmente quando se refira à matéria originalmente contestada e quando apresentada antes da decisão de primeira instância.

Processo: 10665.001647/2004-21 – Acórdão 107-08.825/2006
“Processo Administrativo Tributário. Aditamento à Impugnação. Instaurado tempestivamente o litígio, provas e razões adicionais à impugnação apresentadas após o prazo previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, e antes da decisão de primeira instância, referentes às matérias previamente questionadas, devem ser consideradas no julgamento, sob pena de caracterizar-se cerceamento de direito de defesa.” (JUIZ DE FORA/MG, DRJ, Rel. Albertina Silva Santos de Lima, 2006).

Processo: 10283.007108/2003-17 - Acórdão nº 303-34.308/2007
“Processo Administrativo Fiscal. Nulidade. Prevalência do princípio da verdade material. Cerceamento do direito de defesa. Caracterizado o cerceamento ao direito de defesa pela não apreciação de parecer jurídico trazido aos autos antes do julgamento, bem como pela recusa da administração em juntar aos autos cópias de documentos que estavam em seu poder, considerados pelo sujeito passivo como provas das suas razões de impugnação. Processo que se declara nulo a partir do acórdão recorrido, inclusive.” (FORTALEZA/CE, DRJ, Rel. Tarásio Campelo Borges, 2007).

No tocante ao Acórdão nº 303-34.308/2007 (Recurso Voluntário), o julgador de primeiro grau não considerou o parecer jurídico como prova no conceito estabelecido pelo parágrafo 4º do artigo 16 do PAF (Brasil, 1972), por ser considerado complemento da impugnação e, por conseguinte, o prazo para sua apresentação seria o estabelecido no artigo 38 do LGPAF (Brasil, 1999).

Em razão disso, a restrição do artigo 16 do PAF (Brasil, 1972) está condicionada ao tipo de prova que se pretende juntar, podendo, inclusive, caracterizar inoccorrência do instituto da preclusão.

A terceira corrente, expressa o entendimento de que os documentos apresentados como prova devem ser aceitos a qualquer tempo. Exemplos deste entendimento estão resumidos nos acórdãos abaixo:

Processo: 10320.001705/98-35 - Acórdão nº CSRF/03-04.194/2004

“Processo Administrativo Tributário. Prova Material Apresentada em Segunda Instância de Julgamento – Princípio da Instrumentalidade Processual e a Busca da Verdade Material.

A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. No processo administrativo predominar o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento (Ac. 103-18789 – 3ª Câmara – 1º C.C.).” (CSRF, Rel. Paulo Roberto Cuco Antunes, 2004).

Por fim, resta demonstrado a tendência das decisões na aplicação de critérios de pertinência e utilidade na aceitação da documentação apresentada, ora no sentido de aplicarem a literalidade da restrição do artigo 16 do PAF (Brasil, 1972), ora no sentido de caracterizarem a inoccorrência da preclusão, adequando a situação como excepcionais e em conformidade com as exceções elencadas no dispositivo legal e, para tanto, deve existir uma prévia análise dos documentos juntados, mesmo que para se recusar a documentação, em respeito a livre convicção do julgador na apreciação das provas, conforme determina o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 (BRASIL, 1972).

5. DO DIREITO DE PROVAR

5.1. Intróito

A Carta Magna consagra o princípio do devido processo legal e os subprincípios do contraditório e da ampla defesa – extensivos ao processo administrativo. No seu artigo 5º, inciso LIV, diz: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, e, no inciso LV, garante a todos, em qualquer tipo de processo, “o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (BRASIL, 1988).

O contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela se confunde integralmente na medida em que uma defesa hoje em dia não pode ser senão contraditória. O contraditório é, pois, a exteriorização da própria defesa. A todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou ainda de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor (BASTOS e MARTINS, p267).

Di Pietro (1995, p65) apresenta quatro exigências que resultam do princípio do contraditório: (i) a notificação dos atos processuais à parte interessada; (ii) a possibilidade de exame de provas do processo; (iii) o

direito de assistir à inquirição de testemunhas; e (iv) o direito de apresentar defesa escrita.

Na Lei Geral do Processo Administrativo Fiscal (Lei nº 9.784/99), os subprincípios da ampla defesa e do contraditório estão mencionados no artigo 2º, *caput*, e § único, X. Senão vejamos:

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, entre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas, e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígios.” (BRASIL, 1988).

À guisa de exemplo, podemos citar o artigo 3º, inciso II da Lei nº 9.784/99 (Brasil, 1999), que assegura ao administrado o direito de ter ciência da tramitação dos processos administrativos, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas. O inciso III, por sua vez, prevê o direito do interessado de formular e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objetos de consideração pelo órgão competente.

Outrossim, há outros casos em que a Lei 9.784/99 (Brasil, 1999) exige a intimação do administrado. São eles: (i) para tomar ciência da decisão ou realizar diligências (art. 26); (ii) para tomar ciência dos atos processuais que resultem em imposição de dever, ônus, sanção ou restrição ao exercício de direitos e atividades, e para os atos de outra natureza, de

interesse do administrado (art. 28); (iii) para prestar informações ou apresentar provas (art. 39); e (iv) para apresentar alegações, em caso de interposição de recursos (art. 62).

Não obstante essas observações, mister citar que o artigo 26, § 5º, da Lei 9.784/99 (Brasil, 1999), as intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre a falta ou a irregularidade da intimação. Além disso, de acordo com o artigo 27, *caput*, e § único, o desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado, sendo-lhe garantido o direito de ampla defesa no prosseguimento do processo.

Como há de se notar, o contribuinte tem o direito público subjetivo de impugnar o ato administrativo de lançamento, sem prejuízo de seu acesso às vias judiciais (art. 145, I, do Código Tributário Nacional) – (Brasil, 1966). Quando isso acontece, instaura-se a relação processual entre o contribuinte e o Fisco (art. 14 do Decreto 70.235/72) – (Brasil, 1972), e a Administração Pública se torna obrigada a emitir ato decisório sobre a legitimidade do lançamento.

Ao impugnar o lançamento, o contribuinte deve comprovar a inexistência dos pressupostos do fato jurídico tributário, uma vez que, a essa altura, o Fisco já provou – ou deveria ter provado – a existência do fato jurídico tributário.

Assim, para que o contribuinte possa exercer o seu direito constitucional à ampla defesa, a Fazenda deve expor, de forma clara e precisa, os fundamentos em que se apoia para lavrar o auto de infração e/ou editar o ato de lançamento.

5.2. Supremacia da Constituição Federal

O princípio da supremacia da Constituição, como uma das pedras angulares do estado Democrático de Direito, coloca-a no vértice do sistema jurídico pátrio, de modo que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos.

A Constituição representa um momento de redefinição das relações políticas e sociais desenvolvidas no seio de determinada formação social. Ela não apenas regula o exercício do poder, mas também impõe diretrizes específicas para o Estado, apontando o sentido de sua ação, bem como de sua interação com a sociedade, denotando a sua força normativa, vinculando, sempre, positiva ou negativamente, os Poderes Públicos (BRASIL, 1988).

Sob a ótica da organização normativa, a Constituição, como vértice do ordenamento jurídico, e como norma superior, regula a produção das normas inferiores, pois, como esclarece Kelsen (1999, p 247):

"não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de que a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre esta outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta".

Portanto, entendida a Constituição sob o prisma material, emana desta o fundamento de validade da produção das normas jurídicas, exteriorizando inexoravelmente o seu caráter superior e legitimador do ordenamento jurídico, vinculando a forma de realização dos atos jurídicos, sobretudo os praticados pelos entes estatais (BRASIL, 1988).

Em atendimento ao preceito fundamental do devido processo legal, visto sob o ângulo da ampla defesa e do contraditório, é certo que inúmeros erros no passado foram devidamente corrigidos por meio da jurisprudência consolidada, especialmente, quanto à busca da verdade material no processo administrativo tributário, que nem sempre se encerra com o término do processo administrativo.

Em razão disso, há sempre que se considerar que a Constituição é imperativa e suprema, sendo proeminentemente em relação a todos os demais atos normativos. Estes devem ser editados em conformidade com o Texto Constitucional, tanto no seu processo de elaboração, quanto à matéria veiculada que tem necessariamente, de estar em consonância com a Lei Fundamental, sob pena de incidirem no vício da

inconstitucionalidade, afinal não pode haver previsão legal que fira a ampla defesa, contraditório e o devido processo legal (BRASIL, 1988).

5.3 Vigas mestras do direito

Todos os ramos jurídicos estão subordinados a princípios próprios que lhes servem de diretrizes, com força de indispensabilidade na elaboração, interpretação e aplicação de suas normas. Esses princípios estão presentes nas Leis Fundamentais de forma implícita ou explícita (RODRIGUES, 2002, p 81).

Conforme ensinamentos de Bandeira de Mello (1981, p87-88):

“Princípio é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente, porque define a lógica e racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico”.

“Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo um sistema de comandos.

É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão a sua estrutura mestra.”

Os princípios jurídicos refletem as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce do sistema

constitucional. Revelam o conjunto de regras ou preceitos, de tal forma que são tidos como fundamentais para a prática do Direito e proteção aos direitos individuais (CANOTILHO, 1991, p186)².

5.3.1 Princípio da Ampla Defesa e Contraditório

O artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal (Brasil, 1988) ampliou o direito de defesa, assegurando aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios a ela inerentes. Assim, a aplicação de qualquer punição ou restrição de direitos só será legitimada constitucionalmente se respeitado o devido processo legal, ofertando-se à parte interessada todos os meios para a apresentação de alegações em contrário.

A ampla defesa e o contraditório guardam íntima conexão entre si, pois é do contraditório que brota a própria defesa, que desdobra-se em dois momentos: a informação e a possibilidade de reação. Mas é a defesa que garante o contraditório, conquanto nele se manifeste e represente um aspecto integrante do próprio direito de ação. E o contraditório, neste enfoque, nada mais é do que uma emanção daquela ação e daquela defesa.

² “A articulação de princípios e regras, de diferentes tipos e características, iluminará a compreensão da Constituição como um sistema interno assente em princípios estruturais fundamentais que, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadores desses mesmos princípios. Quer dizer, a Constituição é formada por regras e princípios de diferente grau de concretização (diferente densidade semântica). Existem, em primeiro lugar, certos princípios que se designam por princípios estruturais, constitutivos e indicativos das idéias directivas básicas de toda a ordem constitucional. São, por assim dizer, as constantes jurídico-constitucionais do estatuto do político”.

Defesa que garante o contraditório, e que por ele se manifesta e é garantida; porque a defesa que o garante, se faz possível graças a um dos seus momentos constitutivos – a informação – e vive e se exprime por intermédio de seu segundo momento – a reação (SÁ).

6 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo administrativo fiscal busca substrato de validade no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal (Brasil, 1988) e, conseqüentemente, no Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) e nas legislações específicas de cada ente tributante.

O processo administrativo fiscal visa destacar o respeito aos princípios e garantias processuais constitucionalmente albergados no regime constitucional pátrio, onde aos litigantes seja em processo administrativo ou judicial, o direito ao contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, deverão ser observados em todos os processos e em todas as suas fases.

Com efeito, a Constituição de 1988 assegura claramente a amplitude da defesa e a utilização de todos os meios e recursos a ela inerente. Assim, diante da aplicação da sanção (independente de sua natureza), diante do contexto contraditório que emerge, em geral de qualquer ação sancionadora da administração especialmente aquelas de caráter tributário, os princípios do contraditório e da ampla defesa devem ser estritamente observados e respeitados.

Nesse aspecto, o processo administrativo, quer na fase de conhecimento, como na fase recursal, deve se desenvolver em respeito ao

princípio constitucional do devido processo legal (CF. art. 5º, LIV), ao qual se vinculam de forma inafastável os princípios do contraditório e da ampla defesa (CF. art. 5º, LV) – (BRASIL, 1988).

Neste ponto, importante salientar que o contraditório é aplicável para ambos os litigantes em processo administrativo, uma vez que o vocábulo contraditório significa, juridicamente, a possibilidade de contestar um fato apresentado pela parte contrária. Desta feita, sempre que houver a juntada de determinada alegação ou documento, em atendimento ao princípio do contraditório, haverá a possibilidade de contestá-lo por meios de fundamentos e demais provas. Assim ao se garantir o contraditório, temos infalivelmente que permitir o acesso à ampla defesa.

Pela ampla defesa, há a possibilidade de sempre que houver a imputação de determinado fato ou prova, mesmo depois do julgamento em instâncias iniciais, de se promover os competentes recursos, com novas oportunidades de apresentação de defesa e provas.

Trata-se da ampliação da possibilidade de reabertura do contraditório, desde que observados os prazos legais, em instâncias superiores, com novas provas que possam surgir no decorrer do processo, evitando-se o perecimento do direito.

Vale frisar que a busca da verdade material nem sempre coincide com o lapso temporal do encerramento do processo administrativo.

Por este motivo, há de se considerar a ampla defesa e o contraditório, como desdobramento do direito ao acesso às instâncias superiores, uma vez que o fator tempo pode ser decisivo para se oferecer prova contundente em busca da verdade, a fim de se evitar o perecimento do direito que é líquido e certo, em um processo que deve ser célere.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p 147.

BANDEIRA DE MELLO. Celso Antonio. *Ato Administrativo e Direitos dos Administrados*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 87-88.

BASTOS. Celso Ribeiro. MARTINS. Ives Gandra. *Comentários á Constituição do Brasil – 2º vol. – p.267*

BONILHA. Paulo Cesar B. Notícia fornecida durante a Palestra perante a Associação dos Advogados de São Paulo sob o tema: Processo Tributário: Questões Controvertidas Atuais de 17 à 20/10/2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, denominada Código Tributário Nacional. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Disponível em <www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Portaria nº 55, de 16 de março de 1988. Aprova o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Disponível em <www.fazenda.gov.br>.

BRASÍLIA/DF. Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Prova material apresentada em Segunda Instância de Julgamento. Processo: 10320.001705/98-35. Rel. Paulo Roberto Cuco Antunes, 2004.

CALDERARO. Letícia. *Teoria Geral das Provas*. Blogspot. 2008. Disponível em <www.leticiaalderado.blogspot.com>.

CAMPINAS. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ. Prova Documental. Processo nº 13899.001213/2005-56. Rel. Alexandre Andrade Lima de Fonte Filho. Diário Oficial da União, São Paulo, p54, 2008.

CANOTILHO. J.J. Gomes. *Derecho Constitucional*. 5ª Ed. Coimbra: Almeida, 1991, p. 186).

CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 357.

____ *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p2.

DI PIETRO. Maria Sylvia. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 65.

DINAMARCO. Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. vol. 3

DUROZOI. Gérard; ROUSSEL, André. *Dicionário de Filosofia*. Tradução de Marina Appenzeller. Campinas: Papyrus. 1993.

FORTALEZA/CE, Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, Prevalência do Princípio da Verdade Real. Processo nº 10283.007108/2003-17. Rel. Tarásio Campelo Borges, Terceiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Ementário dos Acórdãos Formalizados de 3/9/2001 a 31/10/2007.

JUIZ DE FORA. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ. Aditamento à Impugnação. Processo nº 10665.001647/2004-21. Rel. Albertina Silva Santos de Lima, p25, 2006.

KELSEN. Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 247

LÓPEZ. Maria Teresa Martinez. BIANCHINI. Marcela Cheffer. *Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 39/43.

MARINS. James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 258/259

MELO. Celso de. *Discurso proferido pelo E. Ministro do STF. Discurso de posse do presidente Ministro Marco Aurélio de Melo*. Brasília. 2001

NEDER. Marcos Vinicius. *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética. 2010, p.18/30.

PONCHIROLLI, Osmar. *Capital Humano*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 56/57

RECIFE. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ. Busca da verdade real. Processo nº 10580.010812/1999-00. Rel. Josefa Maria Coelho Marques, p77, 2008.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Os Limites da Legalidade Tributária*. IOB, 2002, p81.

SÁ, Marisperc de Sousa Lima Araújo. *Princípios Constitucionais do Processo Civil – Igualdade processual, contraditório e ampla defesa*. Disponível em < <http://www.r2learning.com.br>>

SANTOS. Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Cível e Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 399.

TEIXEIRA. Paulo Cesar. Notícia fornecida durante a Palestra perante a Associação dos Advogados de São Paulo sob o tema: Processo Tributário: Questões Controvertidas Atuais de 17 à 20/10/2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 11/35.