

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA – PUC-SP

MARCELO CAGNO LOPES

PRODUÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

SÃO PAULO

2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA – PUC–SP

MARCELO CAGNO LOPES

PRODUÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE, como exigência parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário sob orientação do Professor-Orientador Charles W. Mcnaughton.

SÃO PAULO

2017

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais e esposa querida que sempre me apoiaram.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores aos ilustres professores que compartilharam um pouco de seus conhecimentos conosco e nos abriram as portas para o estudo um pouco mais aprofundado do direito tributário.

EPÍGRAFE

“Agir, eis a inteligência verdadeira. Serei o que quiser. Mas tenho que querer o que for. O êxito está em ter êxito, e não em ter condições de êxito. Condições de palácio tem qualquer terra larga, mas onde estará o palácio se não o fizerem ali?”

Fernando Pessoa

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar, na esfera administrativa fiscal federal, a relevância e constitucionalidade das provas, conceituando-as e esclarecendo seus fundamentos, regras, valores e princípios para o gozo dos direitos estabelecidos para as partes, bem como para a livre convicção dos Julgadores.

Assentada as premissas básicas em torno dos estudos do Processo Administrativo Fiscal Federal, adentraremos nos aspectos técnico-jurídicos essenciais do instituto da prova.

Aspectos estes que merecem total atenção, uma vez que a prova tem a finalidade de formar um juízo sem a dúvida, trazendo convicções suficientes de se chegar a verdade real dos fatos.

Palavras-chave: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, PROVA E VERDADE REAL, TIPOS DE PROVAS.

ABSTRACT

This study aims to examine, at the administrative federal tax, the relevance and the constitutionality of the evidence, appraising them and explaining its fundamentals, rules, values and principles for the enjoyment of the rights established for the parties, as well as the conviction of the free Judges.

Seated around the basic assumptions of the studies of the Federal Fiscal Administrative Procedure of entering the legal technicalities of the Institute of essential evidence.

These aspects that deserve full attention, since the proof has the purpose of forming an opinion without a doubt, bringing convictions sufficient to reach the real truth of the facts.

Keywords: Fiscal Administrative procedure, evidence in the tax administrative procedure, evidence and real truth, types of evidence.

INTRODUÇÃO.....	09
1. NOÇÕES PRELIMINARES.....	09
1.1. DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL.....	09
1.1.1. CARACTERÍSTICAS.....	09
1.1.2. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O NCPC.....	11
1.1.3. A APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA NO NCPC.....	13
2. TEORIA DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	17
2.1. ASPECTOS ESSENCIAIS.....	17
2.1.1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	18
2.1.2. CONCEITO E OBJETO DA PROVA.....	22
2.1.3. DO ÔNUS DA PROVA.....	24
2.1.4. DA PRODUÇÃO DA PROVA.....	29
2.2. DOS MEIOS DE PROVA.....	32
2.2.1. CONCEITO.....	32
2.2.2. AS PROVAS ADMISSÍVEIS.....	33
2.2.2.1. DA PROVA DOCUMENTAL.....	34
2.2.2.2. DA PROVA PERICIAL.....	37
2.2.2.3. DA PROVA INDICIÁRIA.....	40
2.2.2.4. FATOS QUE NÃO DEPENDEM DE PROVA.....	44
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	48

INTRODUÇÃO

O presente Trabalho tem por objetivo o estudo da teoria e dos meios de prova no Processo Administrativo Fiscal Federal, sob o aspecto constitucional e infraconstitucional, notadamente em face do advento da Lei nº 13.105/2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil, bem como à luz da doutrina e da jurisprudência pátrias.

A discussão em apreço levará em conta as peculiaridades do chamado Processo Administrativo no âmbito federal, em contrapartida ao processo judicial.

No âmbito federal, o processo administrativo é regulamentado pelas disposições contidas na Carta Magna, no Código Tributário Nacional, na Lei nº 9.784/99 e nos Decretos Federais nº 70.235/72 e 7574/11 e subsidiariamente pela Lei nº 13.105/15, sendo esses os balizadores do presente trabalho.

O presente trabalho também é delimitado pelo seu objetivo de analisar exclusivamente o processo administrativo fiscal decorrente de lançamento de ofício tendente a exigir o tributo considerado devido.

1. NOÇÕES PRELIMINARES

Preliminarmente, cabe tecer maiores considerações acerca de dois institutos, quais sejam o do Processo Administrativo Fiscal Federal e os Princípios Constitucionais que norteiam a Prova que, juntos, formam a base estrutural do presente estudo.

Com esses conceitos preliminares, que buscam definir os mencionados institutos, poder-se-á desenvolver detalhadamente, a *posteriori*, a teoria e os meios da “Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal”.

1.1 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

1.1.1. CARACTERÍSTICAS

O processo administrativo fiscal situa-se no ramo do Direito Público, decorrendo de controvérsia entre o contribuinte (em regra o sujeito passivo da relação) e a União Federal (em regra o sujeito ativo da relação), relativamente à constituição do crédito tributário e até mesmo quanto à restituição ou ressarcimento e a compensação de crédito tributário.

Vale dizer, é no Processo Administrativo Fiscal que se discute a legitimidade do lançamento tributário (em regra não se abre a possibilidade para discussão da legalidade/constitucionalidade do tributo, cuja matéria é reservada apenas ao processo judicial), em todas as suas modalidades, ou, ainda, a homologação ou a recusa à devolução (restituição ou ressarcimento), pela Fazenda Pública, de valores relativos a tributos pagos a maior pelo sujeito passivo.

Considerada essa noção preliminar do processo administrativo fiscal, cabe então enumerar suas principais características que o distanciam do processo judicial, quais sejam, *(i)* inexistência de relação triangular e *(ii)* limitação da eficácia das decisões, *(iii)* ausência de caráter expropriatório e *(iv)* impossibilidade de composição.

Diferentemente do que ocorre no processo judicial, aqui, não há a figura triangular de autor, juiz e réu como comumente o processo é tratado na esfera judicial, pois a administração pública é parte e julgador ao mesmo tempo.

Ademais, as decisões proferidas no âmbito dos processos administrativos possuem eficácia limitada em face do contribuinte, e faz coisa julgada apenas quando proferidas no sentido de exonerar o crédito tributário. Isso é o que se extrai dos art. 5º, XXXV da Constituição Federal, cumulado com o art. 156, IX do Código Tributário Nacional¹.

Outrossim, quanto à ausência de caráter expropriatório do processo administrativo, vale dizer que, após a decisão definitiva no âmbito administrativo, julgando pela procedência do

¹ **CF/88**

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...)

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

crédito tributário exigido – tributo e/ou multa devidos, além dos demais acréscimos legais –, a cobrança só poderá ser feita por meio de ação judicial própria (Execução Fiscal), e nunca diretamente pela Administração Pública.

E por fim, há que se ressaltar ainda que por tratar o Processo Administrativo Fiscal de matéria de direito público indisponível ao Estado, não há aqui, até o momento, a possibilidade de composição entre as partes por meio de acordos realizados.

Destaque-se que não se trata da possibilidade de acordo entre Estado e Contribuinte por meio de parcelamentos, por exemplo. Mas sim, da impossibilidade de as partes firmarem livremente acordos para quitação dos créditos fiscais constituídos.

Por esse motivo é que o Processo Administrativo Fiscal tem por missão a aplicação pura da lei e não a solução de conflito de interesses, como se verifica no âmbito do processo judicial.

1.1.2. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O NCPC

De toda forma, ainda que o Processo Administrativo Fiscal possua regras específicas, como se sabe, não foram dispostas e lei, e tão pouco integradas no texto do Código Tributário Nacional, as matérias concernentes ao processo tributário. Vê-se, portanto, que estão elencadas no referido códex, apenas alguns dispositivos relativos ao procedimento do lançamento tributário, tais como a extinção das relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte, mas não exatamente a forma como se dará o trâmite do processo administrativo fiscal.

Certo é que o Código Tributário Nacional, justamente por ter tratado do aspecto procedimental do lançamento, matéria correlata, poderia ter ido além para ao menos traçar diretrizes e princípios do processo tributário, mas, de fato, não o fez.

A esse respeito, vale destacar os ensinamentos de Gilberto de Ulhôa Canto²:

² CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Do Processo Tributário Administrativo”. In: *Teoria do Direito Tributário*, Curso Editado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo, São Paulo: 1975, p. 95 *apud* BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 32-33.

Ao tempo da elaboração do projeto do Código Tributário Nacional vigente, cogitou-se da conveniência de se inserir nele um elenco de normas sobre processo. Como, entretanto, àquela época, o ‘anteprojeto do Gilberto’ ainda não tinha sido desenganadamente perdido, pareceu à comissão que não havia motivo para se disciplinar de modo formalmente exteriorizado como sendo disciplina de processo tributário, aquilo que, ao tempo, dada a afinidade de pensamentos dos demais membros da comissão do Código comigo, provavelmente seria uma repetição do que eu próprio já havia sugerido. Então, e só por esse motivo, o Código Tributário Nacional não dispôs, de modo expreso sobre processo tributário. A rigor, parece-me que, no Código, estariam bem dispostas algumas regras, como aquelas mínimas, de observância obrigatória, que figuraram no projeto de 1954, por se tratar de uma lei complementar.

De toda maneira, apesar de não existir um Código de Processo Tributário, não se pode afirmar acerca da inexistência de um direito processual tributário brasileiro, uma vez que mesmos diante da inexistência de uma sistematização legal a esse respeito, devem ser aplicados as regras e princípios subsidiários que fornecem uma ferramenta válida para a instauração de uma regular processo administrativo fiscal.

No âmbito federal, por exemplo, o processo administrativo tributário permaneceu sem disciplina própria, regrado pelos preceitos de cada Tributo da União, até o advento do Decreto Federal nº 70.235/72, que nos termos do seu artigo 1º rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, e após o advento da Constituição federal de 1988, foi recepcionado com status de lei complementar.

Posteriormente, adveio a Lei nº 9.784/99, denominada Lei Geral do Processo Administrativo Federal, que também estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal.

Entretanto, não obstante tais regras, e ainda que o Processo Administrativo Fiscal tenha por função primordial a aplicação da lei (e não a solução de conflitos própria dos processos judicializados), ainda assim, por diversas vezes, se torna imprescindível a necessidade de se buscar às disposições do Código de Processo Civil, para o perfeito deslinde do processo administrativo fiscal.

1.1.3. A APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO NCPC

O que se observa do Novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105/15, que de forma completamente inovadora trouxe expressamente sua aplicação supletiva e subsidiária, aos processos eleitorais, trabalhistas e, ainda, aos administrativos e, como não poderia deixar de ser, ao processo administrativo fiscal. Vejamos:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

O citado artigo legal estabelece a sua aplicação no Direito Processual Administrativo supletiva e subsidiariamente, compreendendo, portanto, o processo administrativo tributário, subespécie daquele. É interessante notar que, sendo a aplicação subsidiária e supletiva, devem ser aproveitadas as regras processuais do novo código não só na ausência de norma do processo administrativo, mas também, para complementação de matérias já previstas.

Observa nessa esteira, por importante, que o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a interpretação da legislação tributária, dispõe, em seu art. 108, que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais do direito público e a equidade”.

Dessa forma, na aplicação subsidiária o aplicador do Direito supera as lacunas existentes entre o complexo normativo do direito positivo promovendo a integração da legislação subsidiária na legislação principal.

Tal dicção trazida pelo Novo Código de Processo Civil foi deveras importante e realmente inovador em relação ao antigo código então vigente. Apesar ter sido uma preocupação específica para o direito processual do trabalho, essa foi a lógica da emenda parlamentar apresentada ao projeto de lei nº 8.046/10, na Câmara dos Deputados, que originou a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Segundo o deputado federal Reinaldo Azambuja:

Justifica-se a alteração redacional do citado dispositivo porque, como é do pleno conhecimento dos operadores do direito que o processo trabalhista é lacunoso, em especial, no cumprimento (execução) da sentença e ou acordão; sendo que neste caso específico tem sido utilizada a Lei no 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), que causa, com frequência, muita celeuma e confusão. Acrescentamos o termo “subsidiariamente”, visando uma maior aplicabilidade e eficácia do dispositivo, em especial, quanto ao exposto acima. Com frequência, os termos “aplicação supletiva” e “aplicação subsidiaria” tem sido usados como sinônimos, quando, na verdade, não o são. Aplicação subsidiaria significa a integração da legislação subsidiaria na legislação principal, de modo a preencher os claros e as lacunas da lei principal. Já a aplicação supletiva ou complementar ocorre quando uma lei completa a outra.

Por outro lado, atualmente, antes mesmo de entrar em vigor o novo código, mesmo não existindo a norma expressa estabelecendo a aplicação subsidiaria e supletiva do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal, a aplicação já ocorre por força dos critérios para o preenchimento de lacunas na lei.

Nesse sentido, valem as lições de Antonio da Silva Cabral³:

“Há regra no processo civil, segundo a qual o juiz não pode deixar de julgar, sob a alegação de que a lei não prevê solução para o caso que tem diante de si. [...] Costuma-se dizer que há lacunas

³ CABRAL, Antônio da Silva. Processo administrativo fiscal. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 43.

na lei, mas não as há no sistema jurídico de um país. Assim, para os casos omissos, vale-se o julgador do CPC, caso este ofereça solução não prevista na legislação processual fiscal.”

Ainda nesse sentido, valem destacar os acórdão proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão máximo para julgamento dos processos administrativos fiscais federais, em que houve aplicação do CPC de forma supletiva e subsidiária. *In verbis*:

FALHA NA INTIMAÇÃO – COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO AO PROCESSO. O comparecimento espontâneo do interessado ao processo, do qual obteve cópia integral, supre qualquer eventual falha na intimação da decisão de primeira instância. Considera-se ocorrida a ciência na data do recebimento das cópias, contando a partir daí o prazo para interposição de recurso voluntário. Aplicação subsidiária do art. 214, § 1º, do CPC e do art. 26, § 5º, da Lei nº 9.784/1999. (Processo no 10930.005369/2003-12, Relator Waldir Veiga Rocha, Acórdão no 105-17274, Sessão de 16 de outubro de 2013).

REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL – FALTA/PARTE ILEGÍTIMA – Falta de instrumento de procuração – Duplo grau de jurisdição administrativa. O próprio sujeito passivo, em processo administrativo, ao contrário do judicial, pode subscrever impugnações e recursos. O fazendo através de Advogado, deverá ser anexado instrumento de procuração. Não estando o processo devidamente instruído com a mesma, deverá a autoridade julgadora a quo saneando o processo nos termos do art. 13 do CPC, intimar o contribuinte para anexá-la. Decisão que não conheça do recurso por falta de instrumento de procuração, sem antes intimá-lo nos termos supra, será nula por afetar o direito de defesa do contribuinte. Não sendo válida a decisão a quo, será nula a decisão de órgão julgador recursal enquanto pendente aquela, pois seria suprimida uma instancia julgadora, o que feriria o princípio do devido processo legal. Processo anulado a partir da

decisão de primeira instância, inclusive para que outra seja prolatada atacando o mérito. (Acórdão no 201-70.652, DOU de 22/09/1997).

Como se não bastasse, além do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, outros órgãos julgadores (ainda de caráter administrativo) também se valem do Código de Processo Civil para tomada de decisão nos seus julgamentos.

A esse respeito, valendo-se do disposto no art. art. 515, § 3º, do atual Código de Processo Civil, o Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte, aplicou a teoria da causa madura no seguinte julgamento:

TFEP – TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ENGENHOS DE PUBLICIDADE – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – RECLAMAÇÃO EXORDIAL INTEMPESTIVA – SUPERAÇÃO DA ALEGAÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE – CAUSA MADURA – LANÇAMENTOS EM ESTRITA CONSONÂNCIA COM CRITÉRIOS LEGALMENTE ESTABELECIDOS REFERENTES AOS CADEP”s N°s 0001 E 0002 – INEXISTÊNCIA DE VALORES A REPETIR – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

– A Taxa de Fiscalização de Engenhos de Publicidade fundada no poder de polícia tem como fato gerador a fiscalização exercida pelo Município sobre a instalação e a manutenção de engenho de publicidade, em observância à legislação municipal específica, nos termos do disposto nos artigos 9º e 10 da Lei n° 5.641/89, com nova redação dada pela Lei n° 8.725/03.

– Tratando-se de pedido de repetição de indébito, aplicável o prazo de 05 (cinco) anos, constante do art. 168, I, do Código Tributário Nacional, não havendo falar em intempestividade da exordial.

– Aplicável, ao caso, o princípio da causa madura, subsidiariamente e por analogia (art. 336 do Código Tributário Municipal), presentes que estão os pressupostos do §3º do art. 515 do CPC, hábeis a permitir o julgamento da lide, desde logo, pela Junta de Recursos Fiscais. (Acórdão nº: 8.833/3ª, data da publicação: 02/10/2010, processo nº: 01-156.451/08-37, Relator: Bernardo Motta Moreira).

Nota-se, aliás, que a aplicação subsidiária do Novo Código de Processo Civil foi o norte de decisão tomada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais inclusive no tocante a possibilidade de momento de produção de provas permitidas no Processo Administrativo Fiscal. Vejamos:

IRRF – ÔNUS DA PROVA – CPC ARTIGO 333 – APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. A regra contida no artigo 333 do CPC é de aplicação subsidiária ao PAF. Cabe ao contribuinte a prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco. Não comprovada a retenção pela fonte pagadora, tampouco o recolhimento por parte do beneficiário dos rendimentos, incabível o aproveitamento do respectivo valor na Declaração de Ajuste Anual. (Processo no 11030.001431/2008-18, Relator Rodrigo Santos Masset Lacombe, Acórdão no 2201-001.980, Sessão de 23 de janeiro de 2013).

Portanto, muito embora já haja essa nítida correlação entre o código processual e o processo administrativo fiscal, tendo em vista, em suas essências funções distintas, o Novo Código de Processo Civil, com fulcro no artigo 15, vem corroborar de todas as formas a necessidade de sua aplicação no Direito Processual Administrativo, inclusive o Fiscal Federal, de forma que, permita aos contribuintes um julgamento justo, garantindo-lhes, inclusive, a possibilidade de produzirem permitidas pelo Novo Código de Processo Civil a partir de suas diretrizes.

2. TEORIA DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

2.1. ASPECTOS ESSENCIAIS

2.1.1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Em termos de instrução probatória, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, por via da União regulou seu processo administrativo fiscal e cujo texto foi alterado em vários pontos pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, estabelecendo algumas regras que evidenciam o esboço de uma fase de instrução probatória⁴.

A partir da instauração da fase litigiosa do procedimento, a apresentação da Impugnação será a primeira possibilidade para demonstrar as provas que possuir, conforme se denota do art. 16 e seus incisos, *in verbis*:

“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)

⁴ Bonilha, Paulo Celso B.. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. São Paulo. Editora Dialética, 1997, p.65

§ 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)

Portanto, a partir do protocolo da defesa administrativa, a autoridade julgadora de 1ª Instância verificará a necessidade da realização ou não de diligências e perícias, podendo deferi-las ou não conforme descrito no art. 18 do Decreto nº 70.235/70.

Contudo, na apreciação da prova que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, verificando a real necessidade de determinar diligências que entender necessárias ou outros meios de provas.

Assim, logo notamos que devido ao princípio da livre convicção do julgador as provas são de extrema relevância para análise e enquadramento legal, por isso que a autoridade julgadora tem total autonomia, para de ofício, se necessário, buscar novas provas com o objetivo de esclarecimento do ocorrido para um convencimento sobre a verdade.

Nesse aspecto, questiona-se sobre possibilidade de produção de provas pela Fazenda, quase sempre a parte autora da demanda, uma vez que os dispositivos legais aparentam suposições de que a instrução probatória repousa em provas coligadas pelo impugnante, logo o “réu”.

Todavia, esta não é e nem pode ser a realidade. A Fazenda Pública também se incumbe de contraprova, principalmente na demonstração correta e legal do lançamento do tributo realizado e os motivos para autuação do contribuinte.

Aliás, cada vez mais se mostra clara e necessária a participação da Autoridade Fiscal na produção de provas dentro do processo administrativo, ainda mais levado o conceito de cooperação entre as partes estipulada pelo Novo Código de Processo.

Tal ponto (que será melhor abordado no tópico acerca do ônus da prova), vai ao encontro com necessário para resolução de um processo administrativo, qual seja, a verdade

material dos fatos, imprescindível para aplicação correta das normas, passando, é claro, pela análise minuciosa das provas constantes do lançamento e produzidas pelo contribuinte.

Com isso, podemos dizer que tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com o intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas opostas pretensões são, ambos, sujeitos da prova.

Devido o estado fragmentário e já citado lacunoso da legislação processual podemos agregar ao processo administrativo outros preceitos de prova, como exemplo a aplicação análoga, conforme se denota do art. 108, do CTN, *in verbis*:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da **analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.**

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” (g.n.)

Da leitura do dispositivo acima resta claro a possibilidade do emprego dos preceitos externos à lei específica para o processo administrativo, se é que podemos considerar tais ordens legais específicas para o processo administrativo fiscal, tanto em relação aos aspectos processuais, quanto formais e até medidas de ordem (como no processo de arrolamento de bens).

2.1.2. CONCEITO E OBJETO DA PROVA

Prova, do latim “proba”, de “probare”, demonstra a veracidade de uma proposição, ou a realidade de um fato.

Em outras palavras podemos dizer que a prova significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo, sendo indispensável à Administração da Justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato⁵.

A simples palavra Justiça já impõe a exigência da prova como elemento essencial ao julgamento, visando a descoberta da verdade dos fatos.

Com isso, as provas são vinculadas aos fatos narrados pelas partes e direcionadas ao julgador, que necessita saber, e quer saber, para formar a sua convicção.

Importante dizer que a atividade probatória, a qual se trata do procedimento probatório, vincula não só as partes, mas também o juiz, para que através dos meios de provas, as quais variam de acordo com as necessidades de utilização de métodos técnicos e juridicamente idôneos à fixação desses fatos em juízo⁶, se consiga chegar o mais perto possível a realidade dos fatos narrados.

Especificamente no processo administrativo fiscal, cujo objetivo maior é a busca do estado pela recuperação (via constituição do crédito tributário), assim como preconizado pela Prof. Fabiana Del Padre Tomé⁷, o direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência, de forma que a figura da prova “é de extrema relevância nesse contexto, pois sem

⁵ Bonilha, Paulo Celso B.. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. São Paulo. Editora Dialética, 1997, p. 68

⁶ Bonilha, Paulo Celso B.. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. São Paulo. Editora Dialética, 1997, p. 68

⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário, Artigo publicado em Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010.

ela não existe fundamento para a aplicação normativa e conseqüente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional.”

Portanto, há que concluir que a prova, nada mais é do que a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário.

Nesse sentido, mais uma vez são importantes as palavras de Fabiana Del Padre Tomé⁸:

“Provado o fato, tem-se o reconhecimento de sua veracidade. Apenas se, questionado ou não, o enunciado pautar-se nas provas em direito admitidas, o fato é juridicamente verdadeiro. O mero relato do fato no antecedente de norma individual e concreta não se mostra suficiente, portanto, para dar seguimento ao regular processo de positivação do direito tributário: é imprescindível que esteja pautado na linguagem das provas.”

Assim é que podemos concluir que os fatos deduzidos pelas partes constituem o objeto da prova, e de acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto 70.235/72, cabe ao impugnante indicar os pontos de discordância e com isto deduzir os fatos sobre os quais versará o litígio.

Mas de toda maneira, o mero relato, não faz prova por si só e possuiu força *probandi* para constituição definitiva (aqui considerada a decisão final administrativa) do crédito tributário.

Esclarece, assim, que as provas são destinadas ao julgador para convicção real dos fatos, e é sobre os fatos que as provas se impõem e não sobre o direito a ser atribuído as partes, salvo, por exceção, se essa prova se fizer necessária, como exemplo, alegações fundadas em direito estrangeiro, terá a parte que demonstrar ao julgador a validade e aplicação do direito no fato descrito.

⁸ *Idem ibidem*. P. 22

2.1.3. DO ÔNUS DA PROVA

A convicção da autoridade julgadora, que decide o processo administrativo tributário, advém dos elementos probatórios carreados pelo impugnante e pela Fazenda, sendo indispensável comprovar os fatos deduzidos para formar a convicção da autoridade julgadora⁹.

Como já dito, o início do processo litigioso administrativo se dá com a ocorrência do fato gerador do tributo, ocorrendo seu lançamento e suposta cobrança da obrigação não cumprida, todavia, pergunta-se, a quem será incumbida a provar a existência ou inexistência do fato gerador?

A partir deste questionamento damos início aos estudos do ônus da prova no âmbito do processo administrativo fiscal.

Em uma acepção pura da palavra ônus concluímos que seja algo fardo, imposto, pesado, todavia é de tamanha relevância esclarecer que o ônus de provar (“*onus probandi*”) não tem tradução de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar, mas sim da necessidade da prova, sem a qual não é possível obter o êxito pretendido na causa.

Brilhantemente, Carnelutti explica a diferença entre devido e necessário, a saber:

“ato devido (por obrigação) e ato necessário (decorrente do ônus), esclarecendo que, enquanto a **obrigação** implica subordinação de um interesse do obrigado a um **interesse alheio**, o **ônus** consiste em uma subordinação de um interesse daquele que o suporta a um (outro) **interesse próprio**.”

Assim, as partes não são obrigadas a produzirem provas, apenas possuem o ônus da mesma. No caso do seu não atendimento, não sofrerão sanções, deixaram, por só, de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova.

⁹ *Idem ibidem*. P. 20

Nesse mesmo sentido, ensina a Professora Fabiana Del Padre Tomé¹⁰:

“Vimos que o ônus consiste no encargo ou responsabilidade por determinado comportamento, não se confundindo com o conceito de obrigação. Reveste os caracteres de uma faculdade, consistindo em permissão bilateral: o agir é necessário para alcançar certa finalidade; se inobservado, contudo, não acarreta punição, mas apenas o não-atingimento do objetivo pretendido. A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Eis o motivo pelo qual não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte a seus atos, mas verdadeiro dever, como manifestado por José Souto Maior Borges¹¹: “O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. (...) Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste”. A construção do fato no antecedente da norma administrativo tributária individual e concreta, por meio das provas admitidas, constitui-se na própria motivação do ato administrativo, elemento sem o qual este não subsiste.”

¹⁰ *Idem ibidem*. P. 22

¹¹ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

Contudo ainda restam dúvidas quanto a quem deverá ser atribuído o ônus e porque, até mesmo, como já dito várias vezes, no processo administrativo, inclusive o juiz esta encarregado de trazer aos autos provas para obter a convicção da verdade material do fato.

Assim, em estudo, podemos perceber que a Fazenda Pública anteriormente gozava de presunção de legitimidade, sendo restringida do *ônus probandi*, uma vez que esta já se empenhava para realizar o lançamento do tributo, sendo considerado como prova pré-constituída; assim, induzindo os doutrinadores a fixar uma posição de predomínio para a Fazenda e, conseqüentemente, a atribuição de maior carga probatória ao contribuinte.

Por esta razão que a Fazenda Pública tinha o ônus da prova na fase processual, apenas para demonstrar que o ato do lançamento teria sido efetivado legitimamente e de conformidade com os elementos materiais coligidos por ela própria, na forma da lei¹².

Com esse entendimento, resta evidente que na fase contenciosa o ônus da prova restaria ao contribuinte, sendo que a Administração já coligira todos os elementos de prova disponíveis e hábeis para a feitura do lançamento.

Neste período, destaca-se os ensinamentos de Mario Pugliese, a saber:

“No processo tributário, estabelece-se, assim, uma situação peculiar, na qual o devedor ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito, encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a erronia do lançamento executado pela administração.”

Aqui já notamos uma modificação do entendimento do *ônus probandi*, sendo claro o absurdo o qual o contribuinte era enquadrado.

¹² *Idem ibidem*. P. 20

Todavia, hoje, de uma forma geral, impende a quem alega o ônus da prova. A ambos, administração fazendária e contribuintes, cabe não só alegar, mas principalmente produzir provas que criem condições de convicção favoráveis à sua pretensão.

Não se nega que o ato administrativo tem por presunção, a validade, mas jamais, tal afirmativa pode ser levada ao absoluto.

Não por outro motivo, preconiza Fabiana Del Padre Tomé¹³

“Os atos administrativos apresentam características que objetivam, simultaneamente, conferir garantia aos administrados e prerrogativas à Administração. Dentre elas, releva destacar a presunção de legitimidade, caracterizando presunção juris tantum de validade, da qual decorre que o ato seja considerado regularmente praticado, até que outra linguagem jurídico-prescritiva determine o contrário, invalidando-o. Essa presunção, entretanto, não exime a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como das circunstâncias em que este se verificou. É que, sendo os atos de lançamento e de aplicação de penalidade vinculados e regidos, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem, necessariamente, da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram. A motivação deve ser, portanto, respaldada em provas. Seguindo semelhante linha de raciocínio, conclui Paulo de Barros Carvalho⁴¹: “Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa”

¹³ *Idem ibidem*. P. 20

Assim, a prova deve resultar do fato alegado, desenvolvida por quem alegou, e se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado.

Salienta-se que neste tipo de procedimento, não podemos esquecer, o que é relevante é o resultado, a convicção final do julgador, que sempre tem que ser fundamentada e formada sobre a verdade material dos fatos, logo, a lei não faz nenhuma distinção entre as partes para enquadramento do ônus, este será de quem alegar ou até de quem tiver maiores possibilidades de provas, podendo o julgador inverter ou solicitar para ambas as partes quaisquer tipos de provas.

Em suma, o exercício da atuação probatória no processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso entre as partes e a autoridade julgadora.

E exatamente nesse sentido é que o Novo Código de Processo Civil deve ser entendido e aplicado subsidiariamente e supletivamente.

A esse respeito vale destacar o art. 373, notadamente o § 1º da citada lei ordinária:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.” (g.n.)

Tal determinação apenas vem corroborar o fato de que as provas que anteriormente deveriam ser apresentadas única e exclusivamente pelo contribuinte, quando comprovadamente forem de fácil acesso à Autoridade Administrativa e, a partir delas, possa se chegar a uma conclusão definitiva sobre o lançamento, podem ser exigidas do próprio Fisco.

Tal conduta explicitada pelo Novo Código de Processo Civil, consagra ainda o princípio da cooperação entre as partes, não havendo plena distinção entre autuante e autuado.

2.1.4. DA PRODUÇÃO DA PROVA

Inicialmente, quando falamos de produção de provas no processo administrativo, em especial no processo administrativo fiscal, há que se esclarecer que essa prova nada tem que ver com o direito, intenção, suposição, convicção e pretensão das partes. Tais elementos são subjetivos e não prova efetivamente. A prova aqui tratada, é elemento de ordem material. A prova esta ligada a fatos e, portanto, quando se fala em prova, se diz a respeito de um fato que se cogita.

A lei, portanto, não precisa ser provada, é presunção que o julgador a conheça para aplicar os fatos sob ela. Assim, ninguém prova o direito, mais sim apenas se invoca, pois a mera inserção de textos legais pela parte, é no sentido de facilitar a operacionalidade do julgamento, por ser uma verdade a impossibilidade de conhecer todas as legislações do mundo.

E como estamos tratando da parte litigiosa do processo administrativo, temos que atentar para os embasamentos realizados pela Fazenda Pública para fundamentação na lavratura de uma suposta cobrança e que para serem refutados, em regra, necessitam de provas.

Por exemplo: considerando que todo o fornecimento de informação pelos contribuintes ao fisco é realizado de forma eletrônica, qualquer simples equívoco de dados transcritos ou até mesmo não localizados pelo sistema da autoridade Administrativa, acarretará, certamente, no lançamento do crédito tributário.

O lançamento é realizado automaticamente na hora em que se verifica informações divergente, sem nem ao menos o contribuinte ser notificado para esclarecimentos.

Para uma melhor compreensão será detalhado o procedimento adotado pelo Fisco para lançamento de seus tributos.

Primeiramente, todos os dados informados pelos contribuintes em suas declarações (DCTF, GFIP, GIA, dentre outras) caem no sistema da Receita Federal, sistema este que cruza as informações prestadas localizando seus devidos pagamentos realizados através de Darfs, GPS, PerDcomps, entre outros.

Logo, se houver algum tributo e valor declarado na DCTF de determinado período e o sistema não localizar o respectivo DARF de recolhimento desde período, com o correto código de receita e exatamente com o valor declarado, será entendido a falta do recolhimento e, com isso o enquadramento do contribuinte como sujeito passivo de uma demanda administrativa.

E assim iniciará a fase litigiosa na via administrativa com a resposta do contribuinte a notificação da dívida com o Fisco.

Todavia, em regra, como no judiciário, toda afirmação de determinado fato deve ser provada, não esquecendo que a quem alega alguma coisa, compete prová-la. Contudo, na via administrativa e, nesse momento processual, ainda que o ônus da prova seja cada vez mais dividido entre fisco e contribuinte, caberá agora, ao contribuinte fazer prova de que é indevido o lançamento. Seja pela demonstração de inexistência do débito, seja pela existência de pagamento de referido montante.

Nesse sentido, apropriado é citar um trecho da obra de Antonio Cabral da Silva¹⁴, sobre a predominância do ônus da prova em determinadas situações, a saber:

“Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte. Se o fisco intima o contribuinte a pagar um crédito tributário lançado anteriormente e ele alega que já o pagou, compete a ele provar o pagamento. Se, por outro lado, o fisco

¹⁴ CABRAL, Antônio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 43.

exige do contribuinte algum imposto, por omissão, compete ao fisco provar que houve omissão.”

Apesar de antigo, para concepção da teoria, vale transcrever o acórdão nº 01-0.352, de 1º-7-1983, o qual fornece uma lição a respeito dos requisitos da prova, a saber:

“a) **a legalidade**, quando se tratar de prova prevista em lei. O art. 129 do CC adotou o princípio da liberdade das declarações de vontade, ao determinar: “A validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”. Se a lei exige forma especial para as operações de venda de gado, o documento específico para provar é o exigido pela lei, e não qualquer outro;

b) **a autenticidade** reputa-se autêntico o documento quando o tabelião reconhecer a firma do signatário, declarando que foi aposta em sua presença (art. 369 do CPC). O art. 371 do CPC determina: “Reputa-se autor do documento particular: I – aquele que o fez e o assinou; II – aquele, por conta de quem foi feito, estando assinado; III – aquele que, mandando compô-lo, não o firmou, porque, conforme a experiência comum, não se costuma assinar, como livros comerciais e assentos domésticos”;

c) **a contemporaneidade** com o fato a que se refere. O art. 370 do CPC determina que a data do instrumento particular, quando a seu respeito surgir dúvida ou impugnação entre os litigantes, provar-se-á por todos os meios de direito. Em relação a terceiros, no entanto, considerar-se-á datado o documento particular: I – no dia em que foi registrado; II – desde a morte de algum dos signatários; III – a partir da impossibilidade física, que sobreveio a qualquer dos signatários; IV – da sua apresentação em repartição pública ou em juízo; V – do ato ou fato que estabeleça, de certo modo, a anterioridade da formação do documento;

d) *a veracidade* em relação ao conteúdo ou à substância, isto é, que seja verdadeiro o fato que se pretende provar. De acordo com o art. 131 do CC, as declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários, mas as declarações enunciativas não eximem os interessados de sua veracidade do ônus de prová-las.”

2.2. DOS MEIOS DE PROVA

2.2.1. CONCEITO

São vários os critérios de classificação da prova, considerados como meios de transmitir ao juiz o conhecimento da verdade no tocante aos fatos objeto da causa. Aqui, cabe destacar três espécies de provas: o do sujeito, o do objeto e o da forma da prova, ou seja, quanto a origem, à natureza e ao modo de sua produção em juízo¹⁵.

Sob o critério do sujeito, a prova é a pessoa ou coisa de quem ou de onde provém a prova. A pessoa ou a coisa que confirma a existência do fato probando e que pode ser, portanto, prova pessoal (afirmação consciente da pessoa que narra fatos) e prova real (atestação inconsciente emanada por uma coisa que o fato probando lhe imprimiu).

O objeto da prova, como já vimos, é o fato por provar-se. Sob esse aspecto as provas dividem-se entre diretas e indiretas. A prova direta refere-se ou consiste no próprio fato probando. A prova indireta não se refere ao fato que se quer provar, mas a outro, por via da qual se chega, de forma mediata, ao fato probando – são provas indiretas as presunções e indícios. Carnelutti denomina as provas diretas de históricas e de críticas as indiretas, afirmando:

“do ponto de vista da finalidade as provas são meios de buscar a verdade, do ponto de vista do resultado são meios de fixar os fatos”.

¹⁵ *Idem ibidem*. P.20

Finalmente, em relação à forma, leva em conta a modalidade ou maneira pela qual a prova é apresentada em juízo. Sob esse prisma, a prova é testemunhal, documental ou material. Testemunhal, aqui tomado o termo em sentido amplo, é afirmação pessoal ou oral. Documental é a afirmação escrita ou gravada. Prova material, por sua vez, é a materialidade que atesta o fato probando: o exame pericial, os instrumentos do crime, etc¹⁶.

Conclui-se que os meios de prova, são as formas lícitas e idôneas que as partes encontram para levá-la ao julgador coisas que demonstram a veracidade dos fatos alegados, para que este em sua análise consiga chegar o mais perto possível da verdade real, fazendo valer o direito de ambos sujeitos.

Foi demonstrado aqui uma das classificações existentes para a prova, porém, salienta-se, que é possível a utilização de qualquer meio de prova para atestar o alegado, desde que lícita e idônea.

No âmbito fiscal federal não há limitações quanto a utilização dos meios de prova, contudo, predomina-se a prova documental, pericial e indiciária.

2.2.2. AS PROVAS ADMISSÍVEIS

Vale para o processo administrativo a mesma regra existente no CPC, qual seja o art. 369, da lei, a saber:

“Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.”

Assim, como verificamos a lei não faz restrições da norma para aplicação específica, aplicando assim seus dizeres ao processo administrativo fiscal.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008

2.2.2.1. DA PROVA DOCUMENTAL

A palavra documento provém de “*documentum*”, do verbo latino “*doceo*”, que significa ensinar, mostrar, indicar. A ideia de documento, destarte, é a de uma coisa que tem em si a virtude de fazer conhecer outra. Em sentido amplo, seria uma coisa representativa de um fato. Aplicando-se esta noção ao processo, na acepção da prova, documento “é a coisa representativa de um fato e destinada a fixá-lo de modo permanente e idôneo, reproduzindo-o em juízo.

Desse modo, quando falamos de documento nos referimos a um papel escrito, gráfico e direto que expresse um pensamento em matéria, para comprovação de um fato ou de um acordo firmado.

Em relação ao meio de sua formação, os documentos são: escritos, que são os documentos normais, as provas literais, que são escrituras, escritos, contratos, etc.; gráficos, que são documentos que representam o fato por meios gráficos diversos da escrita, e por fim, se diz que o documento é direto quando o fato representado transmite-se diretamente para a coisa, como uma fotografia.

Quanto ao seu conteúdo, o documento representa e reproduz um fato ou uma manifestação de vontades, podendo ser o ato narrativo, declarativo, quando simplesmente declaram um direito preexistente, como exemplo uma certidão, documento que apenas comprova alguma coisa, ou constitutivo, quando expressam a criação, modificação ou extinção de direitos, como exemplo uma escritura de compra e venda de um imóvel, o qual cria um direito e um dever as partes.

Ainda assim, há classificações úteis e importantes, tais como se os documentos são públicos ou privados.

Com isso, dentre os documentos públicos distinguem-se os instrumentos públicos, ou seja, os que são formados por oficial público no exercício de suas atribuições e se destinam a criar, extinguir ou modificar um ato jurídico.

Já se tratando de documentos particulares, sejam aqueles criados pelos particulares dos atos, poderão possuir a fé pública dos documentos públicos desde que assinados por advogados da causa judicial, extrajudicial ou administrativa.

No processo administrativo tributário é totalmente aplicável o já citado art. 369, do CPC, o qual explicita que todos os tipos de provas legais e inidôneas poderão ser utilizados para provar o alegado. Contudo, na prática tributária nada há mais valor probante do que a prova documental, sendo a mais relevante forma de provar o direito que se pretende obter.

Realmente, existe a possibilidade de utilização de todos os tipos de provas legais e inidôneas no processo administrativo, porém a muitas restrições, como exemplo a oralidade, escassamente utilizado.

Normalmente, devido a legislação, cada ato tributário se vincula a um documento específico, excluindo desde logo quaisquer outros meios de provas, configurando-se, portanto, a chamada prova legal.

Desta obrigatoriedade de registros, controles e declarações para quase todos os atos realizados pelas empresas no mundo tributário é que torna o caráter dos documentos escritos essencialmente aplicáveis no processo administrativo.

Importância não só qualitativa como quantitativa, porque uma feição típica do instituto da prova legal no processo tributário consiste, precisamente, em restringir, no documento e em especial no documento escrito, a prova de certos fatos, limitando, assim, a função decisória do juiz tributário no sentido de que ele não possa deduzir a convicção da existência daqueles fatos por outros meios de prova.

Aqui é importante esclarecer, entretanto, que as provas documentais, em que pesem demasiadamente importantes e facilitadoras para o convencimento do juiz, devem sempre ser relacionadas com o caso concreto.

Melhor explicando, há sempre que se estabelecer um relação entre aquilo que se pretende provar com a prova que está sendo colacionada aos autos.

É exatamente nesse sentido que explica a Professora Fabiana Del Padre Tomé¹⁷.

Vejamos:

“Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. Conquanto consistam em enunciados lingüísticos, os fatos só apresentarão o caráter de provas se houver um ser humano utilizando-os para deduzir a veracidade de outro fato.”

De toda forma, não se pode perder de vistas que para facilitar a fiscalização por parte da Fazenda, foram instituídas, além é claro da obrigação principal, qual seja, o pagamento de seus tributos, outras milhares de obrigações ao contribuinte a realizar perante o fisco, cujo podemos determiná-las como sendo as obrigações acessórias.

Em razão destas obrigações acessórias é que a autoridade fazendária fiscaliza as empresas, tendo total acesso para exames dos seus livros fiscais, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, consoante preceitua o artigo 195, do CTN¹⁸.

Com isso, pode-se concluir que apesar da necessidade de sempre estabelecer uma relação lógica da prova com aquilo que se pretende provar, alguns documentos, se mostram imprescindíveis e buscam, por si só, fazer prova da realidade fiscal do contribuinte.

Por fim, comenta-se, sobre as informações fiscais trazidas ao processo pelos órgãos da Fazenda Pública. Tais informações têm o cunho de veicular os esclarecimentos e informações requisitadas pela autoridade julgadora, logo, esses elementos não poderão constituir prova documental. Uma vez que as informações tratam-se meramente de dados que

¹⁷ *Idem ibidem*. P. 22

¹⁸ Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

são do conhecimento e da natureza dos serviços de controle, sendo colhidas junto ao contribuinte e este tendo total direito ao contraditório.

2.2.2.2. DA PROVA PERICIAL

Conforme a natureza do tributo, nem sempre a prova documental é suficiente para imprimir certeza ou convicção quanto à verdade dos fatos deduzidos no processo administrativo tributário. Muitas vezes o conhecimento do fato probando exige o contato direto com a coisa.

Indiscutivelmente, é válida a prova pericial, uma vez que supõe ser o perito uma pessoa que conheça a fundo determinada matéria que suscita dúvida e para uma melhor compreensão, nada como conceituar o que vem a ser uma perícia: a perícia nada mais é do que uma diligência a ser feita por quem tem o conhecimento de determinada matéria, ou seja, é a diligência levada a cabo por um *expert* a fim de que certos fatos sejam esclarecidos¹⁹.

Ainda, importante transcrever o art. 464, do CPC, que estatui:

“Art. 464. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.” (g.n.)

Compreendendo que vistoria é a inspeção que se realiza em imóveis e a avaliação é a perícia destinada à estimação do valor, em moeda, de coisas, direitos ou obrigações.

Assim, as perícias podem ser requeridas na apresentação da impugnação (art. 16, IV, do decreto 70.235/2), sendo estas para ajudar o julgador a formar sua convicção e, logo devendo ser solicitada antes do julgamento de primeira instância.

Porém, as perícias só ocorreram com a determinação de sua realização pela autoridade preparadora, conforme descrito no art. 17 do Decreto 70.235/72, a saber:

“Art. 17. A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências,

¹⁹ Cabral, Antonio da Silva. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo. Editora Saraiva, 1993, p. 320

inclusive **perícias, quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço do seu perito.” (g.n.)

Como descrito acima, a perícia será realizada por ordem do julgador, que pretende formar sua convicção com maior segurança, podendo realizar o pedido do sujeito passivo ou simplesmente fazê-lo de ofício.

Na hipótese de a perícia ser realizada de ofício, o contribuinte, sujeito passivo da relação processual, será notificado para formulação de quesitos a serem apresentados aos peritos, conforme descrito no parágrafo único, do artigo 17, do decreto 70.235/72.

Contudo, para que realmente a perícia seja deferida o simples exame dos autos pelo julgador não é suficiente para o julgamento, tendo a necessidade de opinião técnica específica para assim formar sua real convicção.

Em geral, no processo fiscal a perícia é indeferida, porque para análise das provas não há necessidade, na maioria das vezes, de um conhecimento técnico específico. Por exemplo, o fiscal autua o sujeito passivo por omissão de receita mediante utilização de notas frias, é inútil o impugnante requerer perícia para verificar se realmente é o seu CNPJ descrito na nota²⁰.

Assim, quando o pedido de perícia for considerado desnecessário, inútil ou supérfluo, sempre será indeferido.

Utilizado por analogia ao Processo Administrativo Fiscal, vale transcrever o parágrafo único, e seus incisos, art. 469, do CPC, a saber:

“Art. 464. (...)

²⁰ Cabral, Antonio da Silva. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo. Editora Saraiva, 1993, p. 320

§ 1º O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável.

§ 2º De ofício ou a requerimento das partes, o juiz poderá, em substituição à perícia, determinar a produção de prova técnica simplificada, quando o ponto controvertido for de menor complexidade.” (g.n.)

Todavia, vale ressaltar, que quando o indeferimento não é fundamentado, por mais esdrúxulo que seja, o julgamento de 1ª instância poderá ser anulado pelo e pelo judiciário pelo motivo de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Agora, na hipótese de deferimento da perícia, esta será efetivada pelos peritos indicados pela União e pelo Contribuinte, conforme art. 18, do decreto 70.235/72, *in verbis*:

“**Art. 18** - Se deferido o pedido de perícia, a autoridade designará servidor para, como perito da União, proceder, juntamente com o perito do sujeito passivo, ao exame requerido.

§ 1º Se as conclusões dos peritos forem divergentes, prevalecerá a que coincidir com o exame impugnado; não havendo coincidência, a autoridade designará outro servidor para desempatar.

§ 2º A autoridade preparadora fixará prazo para realização da perícia, atendido o grau de complexidade da mesma e o valor do crédito tributário em litígio.”

Importante lembrar que se o pedido for realizado pelo impugnante, este terá que em sua defesa (Impugnação) apresentar os pontos de discordância com a posição adotada pelo fisco; apresentar as razões que motivaram o pedido de vistoria, de exame ou avaliação; indicar nome e endereço do seu perito.

Agora se for declarada a perícia de ofício, o contribuinte designará servidor para, com o perito da União, proceder, juntamente com o perito do sujeito passivo, ao ato objeto do requerimento²¹

Destaca-se que o perito é pessoa técnica especializada naquilo em que quer analisado, devendo ele emitir laudo eminentemente técnico, pouco importando a quem vai favorecer. Sua obrigação é responder os quesitos que lhe são apresentados, com a maior objetividade possível, como convém a um profissional consciente.

Caso haja divergência de entendimentos técnicos pelos peritos da União e do Contribuinte, deverá prevalecer, de acordo com o art. 18, §1º, do decreto 70.235/72, a que coincidir com o exame impugnado.

E, por fim, conforme o parágrafo segundo, o prazo para realização da perícia será determinado devido a complexidade da matéria e valor do crédito tributário em discussão.

2.2.2.3. DA PROVA INDICIÁRIA

A prova, sob o critério objetivo, dividi-se em direta e indireta. As primeiras fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato probando. As indiretas, se referem a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “*factum probatum*”, que leva à percepção do fato de provar, por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

²¹ *Idem ibidem*. P. 35

Basicamente, quando falamos em provas indiciárias, referimo-nos aos indícios e as presunções, provas essas indiretas, devido a isso, para melhor compreensão segue abaixo conceito de ambos fatos.

Entende-se indício fato conhecido (“*factum probatum*”) do qual se parte para o desconhecido (“*factum probandum*”) e que assim é definido por Paulo César Bonilha²²:

“Assim, indícios, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa e efeito”

Com esse conceito, conclui-se que o indício é o raciocínio que se inicia pelo fato conhecido e poder-se-á concluir, com certa segurança, a ocorrência de um fato desconhecido.

Exemplificando: quando se tem um acréscimo patrimonial, a obtenção de uma casa, há indícios que o contribuinte auferiu algum tipo de lucro para aumentar seu patrimônio. Quando esse acréscimo não é demonstrado em nenhum campo da declaração de rendimentos anuais, para o fisco, passará de um forte indício para uma presunção de omissão de receita, a partir do momento em que o contribuinte não conseguir provar da forma que aumentou seu patrimônio em valor superior à sua renda.

Nessa esteira, vale, transcrever, também, os ensinamentos de Alexandre Câmara²³ sobre o assunto em tela, a saber:

“Indícios é o fato ou parte de fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá indício valor relevante na convicção do juiz, como homem.”

Nesse passo, pensamos. Se vir pegadas de animal no chão, logo concluo que algum animal passou por ali, assim, podemos dizer que o indício se reporta à lei da causalidade: se

²² Bonilha, Paulo Celso B.. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. São Paulo. Editora Dialética, 1997, p. 92

²³ CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

existe um efeito, no caso as pegadas, é porque existiu uma causa, no caso um animal. Do indício que tínhamos, formamos uma presunção do que ocorrerá.

Agora, presunção é simplesmente tomar alguma coisa como tendo acontecido. É uma atitude subjetiva, e não real, em sua essência.

Para complementação do conceito, destaque-se os ensinamentos de Ulhôa Canto, a saber:

“Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou resultados conhecidos, ou em decorrência da **previsão lógica do desfecho**. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; da existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexô causal lógico que liga aos dados antecedentes.²⁴”

Com isso, podemos considerar que indícios são os fatos conhecidos do qual se retira uma presunção. A presunção é a ilação que se extrai de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido.

Desde modo, passaremos a classificação das presunções.

Conforme resultem do raciocínio do julgador, as presunções denominam simples ou comum (*“praesumptiones hominis”*). Podem elas se originar de lei, isto é, o legislador faz o

²⁴ (caderno de pesquisas tributárias 9:3) Cabral, Antonio da Silva. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo. Editora Saraiva, 1993, p. 312

raciocínio e a lei estabelece as presunções. Neste caso, as presunções legais estabelecem como verdade os fatos presumidos.²⁵

Devido a relevância deste fato no campo das provas, vale transcrever o art. 374, IV, do CPC, que se aplica analogamente, a saber:

“Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

I - notórios;

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

III - admitidos no processo como incontroversos;

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.” (g.n.)

Além das presunções simples e legais encontramos, ainda, as presunções absolutas (“*juris et de jure*”), sendo estas as que não admitem prova contrária ao fato presumido, bem como as legais condicionais, também chamadas relativas, são as que a lei estabelece como verdade até prova em contrário (“*juris tantum*”)

Após, destrinchadas as classificações das presunções, ressalta, a importância da distinção entre as presunções e as ficções.

Observa-se que presunção não é ficção. A presunção tem relação de causa e efeito, onde há fumaça, com certeza, há fogo. Já na ficção não há qualquer relação de causa e efeito, é um produto apenas da mente e não da realidade.

Na presunção, forma-se o raciocínio do tipo: se A é, B deve ser. Já na ficção o raciocínio é do tipo: se A é, B não é, mas se tem como se fosse.

²⁵ Bonilha, Paulo Celso B.. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. São Paulo. Editora Dialética, 1997, p. 93

Para finalizar o assunto, destaca-se os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, a saber:

“A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos. A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos.”²⁶

2.2.2.4. FATOS QUE NÃO DEPENDEM DE PROVA

Por fim, há que se destacar especialmente, que nem todos os fatos dependem de provas. Há fatos que por si só dão veracidade ao ato e ao alegado, quais sejam:

- a) *os fatos notórios*: são fatos que de tão evidentes não precisam ser provados. Há notoriedade da coisa ou do fato, vejamos: a morte de Jesus Cristo, não há necessidade de prova é do conhecimento de todos, religiosos ou não. Diz-se que o fato é notório quando de tão conhecido não se admite que o julgador o desconheça. Os fatos notórios não precisam nem ser invocados pelas partes.

- b) *a afirmação de uma parte e reconhecimento da outra*: A amplo modo podemos dizer que se trata da confissão. De acordo com o art. 374, II, do CPC, independem de prova os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária. Assim, havendo a confirmação e desaparecendo a incerteza perante o ato, tem-se o fato como verdadeiro. Ainda, de acordo com os art. 344, 345, ambos do CPC, a falta de contestação, por parte do réu, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor, bem como a confissão do réu, por princípio dispensa a prova.

²⁶ “Teoria Geral do Direito Tributário”. Ed. Saraiva. São Paulo. 1963. P. 463-464

- c) *o fato incontroverso*: é a suposição de reconhecimento do fato alegado por preclusão do direito. Exemplo: se um contribuinte recebe lançamento suplementar por ter omitido receita de trabalho assalariado e por ganho de capitais, mas só impugna o último aspecto, supõe-se que reconheceu a omissão alegada.
- d) *a presunção legal de veracidade*: isto se dá quando a própria lei cria presunções *juris et de jure*, isto é, presunção que não admite prova em contrário. Existe também a presunção *juris tantum*, ou seja, a previsão em lei, mas que admite prova em contrário. Cogita-se, igualmente, da presunção *hominis*, a qual não é criada por lei, sendo, portanto, fruto da experiência do quotidiano.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inicialmente se buscou delimitar os conceitos dos institutos da teoria e dos meios de prova no Processo Administrativo Fiscal Federal, que são peças fundamentais para o presente estudo, pois juntamente com a inclusão de regramentos normativos específicos, constituem o objeto desta pesquisa.

Com a delimitação destes institutos foi possível entender toda a processualística que envolve a prova no Processo Administrativo Fiscal Federal atual, bem como a sua relevância para aplicação do direito positivo e dos preceitos constitucionais assegurados.

Também relevante e bem estudado no trabalho é o início do procedimento fiscal com o lançamento do tributo realizado pelo fisco, ato este que dará ensejo a um possível processo administrativo.

Abordamos ainda, a aplicação das normas constitucionais, princípios e leis materiais nos casos concretos especialmente previstas no Novo Código de Processo Civil.

Pode-se notar que diversas vezes é necessário e, por que não dizer obrigatória a observância da legislação judiciária para completar as lacunas existentes na legislação do Processo Administrativo Fiscal, utilizando a analogia dos preceitos comuns para viabilizar melhor o procedimento administrativo.

A partir de então foi possível buscar a conceituação da prova, sendo esta a somatória dos fatos produzidos para convicção do juiz, apurados no decorrer do processo administrativo.

Foram analisados também os fatos controvertidos no processo para esclarecimento do juiz como objeto da prova, fazendo com que realmente seja cumprida a lei na obrigação em discussão, uma vez que no procedimento administrativo o interesse de nenhuma das partes é o relevante, mas, sim, a correta e justa aplicação da legislação em dúvida.

Verificou-se a incumbência do ônus da prova, restando claro que, apesar da falta de existência da relação triangular, fica na obrigação de provar o interessado na afirmação do fato.

No tocante aos meios de prova tentou-se demonstrar as formas e aplicação no processo dos fatos relevantes para a composição do litígio. Em princípio, todos os meios de provas idôneos são aceitos no procedimento administrativo, contudo com as suas peculiaridades.

Diz peculiaridade, uma vez que no Processo Administrativo Fiscal a prova mais relevante é a prova documental, uma vez que a administração tributária depende da análise contábil, documento estes estritamente escritos.

Evidente, que a prova não se prende apenas em possível demonstrativos e em caso mais complexos poderá se exigir a participação de pessoa especializada para levantamento de provas e apreciação das mesmas realizando pareceres técnicos, o que chamamos de provas periciais.

Não podemos deixar de tecer comentários em relação às provas indiretas, as quais podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento do juiz.

Analisamos, por fim, todos os tipos de provas indiretas, suas peculiaridades e aplicabilidades cabíveis ao processo.

Nesses passos, foram expostas algumas críticas e questões controvertidas que envolveram este instituto, tais como a aplicabilidade da prescrição intercorrente no Processo Administrativo, bem como o tempo de apresentação de prova.

Diante de todo o exposto, as conclusões que se pode extrair da presente pesquisa a respeito da prova no Processo Administrativo Fiscal Federal não poderiam ser outras, senão: *(i)* a importância da obediência aos preceitos legais constitucionais; *(ii)* a observância da estrutura “bilateral” utilizada no procedimento administrativo, sendo o autor e o julgador pessoas públicas ; *(iii)* a importância da apresentação da prova e os meios pelas quais elas são levadas ao processo.

Com a devida vênia, resta claro a importância da produção de todos os meios de provas admitidas no Direito, para que possa ser aplicada, tanto no processo judicial, quanto no processo administrativo fiscal, a mais lúdima justiça!

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Do Processo Tributário Administrativo. In: Teoria do Direito Tributário**, Curso Editado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo, São Paulo: 1975, p. 95

BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 32-33; 65.

CABRAL, Antônio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 43.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto: **Teoria Geral do Direito Tributário**”. Ed. Saraiva. São Paulo. 1963. P. 463-464

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros: 2008.

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário, Artigo publicado em *Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos*. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010, disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>. - acesso em 19/09/2017.