

INSTITUTO DE DIREITO PÚBLICO DE BRASÍLIA (IDP)

Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas

DANUZA BENTO GONÇALVES

**PRINCÍPIOS E PROVA
NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Brasília

2011

DANUZA BENTO GONÇALVES

PRINCÍPIOS E PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Brasília

2011

DANUZA BENTO GONÇALVES

PRINCÍPIOS E PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O foco do presente trabalho está nos aspectos que envolvem prova e princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal (PAF), no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Com relação aos princípios, esclarece-se que não é o objetivo deste estudo aprofundar em cada um deles, mas apenas passar não só pelos princípios constitucionais, mas também pelos erigidos pela doutrina, em uma abordagem geral em função da observância ao comando constitucional do devido processo legal. Sobre a prova, ou sobre o ato de provar, vários aspectos foram considerados visando estabelecer uma ligação entre prova, princípios e o julgamento no âmbito do PAF. Após essa análise, em uma perspectiva ampla do processo, o foco se dirige à solução do conflito no julgamento do processo administrativo. Nesse sentido, o estudo conclui pela necessidade, no convencimento do julgador, da presença da prova e não somente da existência de regras jurídicas positivadas, no caminho que leva o julgador, na esfera administrativa, à busca por uma solução justa em atenção ao devido processo legal e à busca da “verdade material”.

Palavras-chave: Princípios. Prova. Processo Administrativo Fiscal.

ABSTRACT

The main focus of this dissertation is the various aspects that involve evidence and applied principles of the tax administrative procedure, in the scope of *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (RFB), a similar revenue agency (of government to the Income Revenue Service (IRS) in the United States of America. On the subject of principles, it is necessary to explain that the intention of this study is not an in depth analysis of each of the principles but, in compliance with the due process law principle, to take a broad perspective not only of the constitutional principles but also of the principles constructed by the doctrine in general. In relation to the proof or the act of proofing, various aspects have been considered in an attempt to set the relation between evidence, principles and the tax administrative judgment procedure. In a broad perspective of the process, after the analysis, the focus is then directed towards the achievement of conflict resolution in administrative judgments. Following this path, the study concludes that it needs evidence and not only with the existence of positive law rules in the process leading the administrative judge to make a fair decision regarding the due process law principle and the search for what is called “material truth”.

Key-words: Principles. Evidence. Administrative Tax Procedure.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PAF	9
1.1 Princípios comuns a procedimentos e a processos administrativos.....	11
1.2 Princípios processuais aplicáveis ao PAF.....	19
1.2.1 A verdade material e a ampla defesa.....	22
A PROVA NO PAF.....	26
2.1 Noções gerais	27
2.2 Meios de prova.....	32
2.2.1 Presunções e indícios	38
2.3 Instrução probatória	41
2.3.1 Ônus da prova	46
2.3.2 Prova obtida por meio ilícito	50
O CONVENCIMENTO DO JULGADOR	52
CONCLUSÕES	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

1. INTRODUÇÃO

Quando um conflito está instalado, muitas vezes, ele decorre de dúvida quanto à ocorrência ou não de uma hipótese prevista nas normas jurídicas, as chamadas questões de fato. Todavia, o conflito também pode estar no significado jurídico desses fatos ou das próprias normas jurídicas, ou seja, nas denominadas questões de direito. Ambas as situações podem surgir em suas formas puras ou mescladas.¹

O Estado tem, entre outras responsabilidades, a atividade de elaborar normas jurídicas e zelar para que elas sejam eficazes. Um dos ramos dessa atuação é no âmbito do Direito Tributário. Todavia, não é possível regular todas as situações fáticas possíveis e, conseqüentemente, a solução dos conflitos também não pode ser alcançada apenas com a existência de normas.

Portanto, considerando que somente as normas jurídicas não são suficientes para encerrar conflitos de interesse é preciso, então, a adoção de um mecanismo que garanta a efetividade, no caso concreto, do direito previsto e, eventualmente, violado. Para esse fim, tem-se o processo - composto de uma série de atos que culmina, se necessário, na aplicação forçada do direito não observado.

De acordo com Pontes de MIRANDA², citado por Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO^{2-A}: “o processo nada mais é do que o corretivo da imperfeita realização automática do Direito objetivo”.

No que tange ao processo tributário, destaca-se que, em sentido amplo, este engloba: procedimento administrativo, processo administrativo e processo judicial, sendo que o foco do presente trabalho está no processo administrativo tributário (PAF) no julgamento de primeira instância na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2009, p.5.

² Cf. MIRANDA, Pontes. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 5 ed., atualizada por Sérgio Bermudes, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.78.

^{2-A} MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, op. cit., p. 5.

No âmbito da Administração Tributária, verifica-se que as normas que regulam os atos de fiscalização, o modo como deve ser feita apuração do montante do tributo devido (lançamento do tributo), o prazo para o contribuinte impugná-lo, a interposição de recursos administrativos, a competência da autoridade julgadora, etc. são normas de direito processual em sentido amplo, disciplinando o processo administrativo tributário. Este se desenvolve, inicialmente, de forma não contenciosa - em mero procedimento verificado antes da prática do ato de lançamento - e, depois, de modo contencioso, como forma de controle interno de legalidade, consubstanciando a última etapa do processo administrativo tributário propriamente dito.

Por sua vez, o processo – mecanismo adotado para a solução do conflito – está sujeito a regramento próprio e a princípios que norteiam a aplicação das normas, no caso, no âmbito administrativo, razão da abordagem neste estudo.

No tocante à solução de natureza jurisdicional no campo tributário, por parte do Estado, tem-se o ensinamento de Paulo de Barros CARVALHO:

Certo que a regra-matriz de incidência, ocupando o tópico da norma que estabelece deveres (norma primária), estará conjugada, no sistema, à norma secundária correspondente, qual seja, aquela que prevê, na hipótese, a conduta cumpridora da prestação pecuniária (ilícito tributário) e estatui, no conseqüente, uma relação jurídica tal que o titular do direito subjetivo, que não viu satisfeita sua pretensão, na conformidade da norma primária, possa postular do Estado uma solução de natureza jurisdicional³.

Entretanto, isso ainda não basta. Ou seja, não se pode somente interpretar as regras jurídicas na apreciação de um processo, pois é necessária a verificação da ocorrência dos fatos jurídicos, decorrendo disso a também necessária previsão do que se denominada *prova*, a fim de que se possibilite a descoberta das circunstâncias em que tais fatos aconteceram.

De forma bastante simples, a palavra “prova” pode ser entendida como exame, comprovação para se demonstrar existência de um fato jurídico, a fim de influenciar no convencimento da autoridade julgadora.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.136-137.

Conforme Giuseppe CHIOVENDA, citado por Sergio André ROCHA⁴: “o conceito de prova se encontra diretamente vinculado à formação da convicção do julgador quanto à existência e validade dos fatos trazidos à sua apreciação”. Assim, é possível conceituar prova como o meio utilizado, a partir da representação de um determinado fato, para se formar a convicção necessária à decisão no âmbito da relação jurídica processual.

A prova tributária, no atual ordenamento jurídico brasileiro, adota a permissividade para todos os tipos, desde que admitidos em lei e moralmente legítimos.

O foco deste trabalho, que adota uma abordagem atual, está na importância da prova e nos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, em especial a verdade material e a ampla defesa, na adequada solução de conflito que inclui o convencimento do julgador, no caso, no âmbito do PAF.

A relevância do tema reside no fato de se tratar do desenrolar de litígios que envolvem, do lado do Estado, área importante de sua atuação - arrecadação de tributos - e, do lado do contribuinte, questão que afeta a esfera patrimonial destes.

Por fim, esclarece-se que este trabalho está dividido em três partes, além desta introdução e da conclusão. No primeiro capítulo os princípios aplicáveis ao PAF são abordados. No segundo, trata-se de diversos pontos ligados à prova e sua conexão com alguns princípios no que isso for pertinente. Já na terceira parte o foco está no convencimento do julgador, que leva à solução do litígio a partir da análise das provas presentes nos autos, da obediência aos princípios tratados anteriormente, bem como da correta aplicação da legislação ao caso concreto.

⁴ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p. 174.

1. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PAF

Preliminarmente, tem-se que o vocábulo “princípio” é dotado de vários significados, tais como: critério, política, sistema, requisito e regra.

Segundo Ronald DWORKIN, comentado por ROCHA⁵, princípio é “um padrão que deve ser observado, não porque irá alcançar ou assegurar uma situação econômica, política ou social supostamente desejada, mas porque é exigência de justiça e equidade, ou alguma outra dimensão de moralidade”.

Princípio é, resumidamente, o que serve de base para alguma coisa. Diferentemente de normas que podem veicular descrições hipotéticas de certos fatos, bem como diferentemente de regras que trazem prescrições a serem seguidas se e quando tais hipóteses se concretizarem, princípios consagram valores.

Entretanto, a doutrina brasileira costuma considerar “princípios” algumas normas, que, a rigor, são regras. Por exemplo, a legalidade e a anterioridade. Assim, algumas regras, dada a sua importância, são denominadas princípios.

Além da função tendente a unificar ideologicamente todo o sistema jurídico em que estão inseridos, os princípios têm também função integrativa, suprimindo o que se convencionou chamar de “lacunas da lei”.

Todavia, antes de entrar propriamente nos princípios aplicáveis ao PAF, faz-se uma breve abordagem acerca da diferença entre procedimento de processo, uma vez que essa distinção reside no regime jurídico aplicável e, conseqüentemente, nos princípios jurídicos que regem as duas formas de atuação estatal.

Processo é o meio pelo qual o Estado exerce suas Funções (Executiva, Legislativa e Judiciária), atuando com imperatividade. Nesse sentido, somente se pode falar em processo administrativo quando da prática, pelos órgãos e agentes da

⁵ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p.48.

Administração Pública, de atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados, com os quais se visa obtenção de um ato final, o qual consubstanciará um agir da Administração Pública que venha a intervir no exercício de direitos pelos particulares (controle prévio da legalidade dos atos administrativos) ou que venha a cancelar com crivo da legalidade ato já praticado (controle ulterior da legalidade dos atos administrativos).

Nesses casos, a prática de ato com a precedência de um processo administrativo ou a possibilidade de sua posterior instauração, com a garantia do direito de defesa do administrado, é uma decorrência do princípio do devido processo legal, sendo, portanto, resguardado pelos direitos e garantias dele emanados.⁶

Por outro lado, procedimento diz respeito também a uma sucessão encadeada e inter-relacionada de atos com os quais se visa obtenção de ato final, contudo, cuja prática não interfira na esfera de direitos do administrado.

Os princípios aplicáveis ao PAF são encontrados, além de na Constituição Federal de 1988, em atos específicos que o regula – Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 -, bem como em outras regras de direito objetivo que condicionam o funcionamento global do sistema. Ademais, tem-se a Lei nº 9.784, em 29 de janeiro de 1999, que é aplicada subsidiariamente aos processos administrativos específicos, de acordo com o previsto em seu art. 69.

Além dos princípios tipicamente processuais, originários da Constituição e do Diploma Processual Civil, o PAF também recebe influência do Direito Administrativo, evidenciando a natureza jurídica da atividade administrativa do Estado.

São princípios constitucionais: legalidade, moralidade, motivação, publicidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e ampla defesa. Princípios erigidos pela doutrina, entre outros: finalidade, razoabilidade, proporcionalidade e interesse público.

⁶ *Ibidem*, p.38.

Pode-se, ainda, separar os princípios, que são foco deste trabalho entre outros, em: (i) processuais: devido processo legal, ampla defesa e contraditório; de Direito Administrativo: legalidade, moralidade, segurança jurídica e eficiência e (iii) específico do processo administrativo e do Direito Penal: verdade material.

A verdade material é princípio específico do processo administrativo, como também o é do processo penal (princípio inquisitivo). A busca da verdade material é oposta ao princípio dispositivo, peculiar ao processo civil.⁷

Entretanto, há princípios que são comuns a ambos – procedimento e processo - e outros que somente são aplicáveis aos processos administrativos. De igual forma, há princípios que são comuns a processos administrativos e judiciais – princípios processuais.

1.1 Princípios comuns a procedimentos e a processos administrativos.

Conforme acima mencionado, alguns princípios são aplicáveis tanto aos procedimentos como aos processos no âmbito da Administração Pública. Sem prejuízo de outros, neste trabalho são abordados brevemente os seguintes princípios associando-os à questão da prova no que for pertinente: legalidade, impessoalidade, publicidade, duração razoável, motivação e proporcionalidade.

a) Princípio da Legalidade:

Art. 5º

...

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁷ FIGUEIREDO, Lucia Vale. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Malheiros, 2011, 5ª edição, p. 424.

Relevante princípio do regime jurídico administrativo impondo, as atividades do Poder Público, submissão ao império da lei. Princípio basilar do Estado Democrático de Direito. Portanto, o procedimento e o processo administrativo tributário devem seguir rigorosamente as determinações legais.

Assim, enquanto para o Poder Público o princípio da legalidade significa que a fonte de competência para a prática de qualquer ato restritivo é a lei, para as pessoas este mesmo princípio significa garantia maior ao direito de liberdade, já que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

No âmbito do PAF, o princípio da legalidade pode ser analisado sob duas vertentes: (i) é fundamento do controle, via processo, dos atos praticados pela Administração Pública e (ii) é exigência de que os atos praticados no seu curso tenham fundamento em competência legalmente estabelecida.⁸

Nesse sentido, tem-se o Decreto nº 70.235/72 - que dispõe acerca do processo administrativo fiscal federal -, sendo que embora formalmente seja um decreto somente pode ser alterado por lei, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1888, em função de inexistir inconstitucionalidade formal superveniente. Isso porque na apreciação da compatibilidade da legislação anterior, em relação à Constituição, somente devem ser considerados aspectos materiais da norma e não sua adequação formal.

Ainda, ressalta-se que o princípio da legalidade está também expresso tanto no art. 37, da Carta Magna, como no inciso I, do parágrafo único, do art. 2º da Lei nº 9.784/99, este abaixo reproduzido:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre 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:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

⁸ *Ibidem*, p.56

...

Acrescenta-se que o princípio da verdade material, ao qual também se subordina o PAF, é corolário do princípio da legalidade. A verdade material prevê, basicamente, que a autoridade administrativa deva buscar as circunstâncias em que determinado fato ocorreu. Nesse sentido, os procedimentos adotados na atividade estatal favorecem essa finalidade, haja vista, por exemplo, a possibilidade de o administrado trazer informações, documentos, provas, etc., que devem ser analisados pela administração antes de proferida a decisão final.

No que tange à prova o Decreto nº 70.235/72 tem-se o que este estabelece quanto ao momento da apresentação da prova (art. 16, §§ 4º ao 6º) e quanto à possibilidade de o julgador determinar a realização de diligências ou perícias:

Art. 16 ...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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.

§ 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.

...

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

b) Princípio da Impessoalidade:

O princípio da impessoalidade impõe, no que tange ao órgão ou ao agente julgador do PAF, que não se busque vantagem pessoal ou privilegiar indevidamente interesses de terceiros, devendo pautar sua atuação de forma a obedecer às normas

jurídicas, ao interesse público e à verdade material, esta diretamente ligada à prova no PAF.

Por sua vez, assim determinam os incisos II e III, do parágrafo único, do art. 2º da Lei nº 9.784/99:

Art. 2º ...

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

...

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

...

No entendimento de Diogo de Figueiredo MOREIRA NETO, o princípio da impessoalidade conjuga dois princípios: isonomia e finalidade.⁹

Com relação à isonomia, traduz-se na necessidade de a Administração tratar de forma equânime os administrados que se encontrarem na mesma condição. Quanto à finalidade, implica que a atividade administrativa deva ser desenvolvida como função, ou seja, na consecução de fins coletivos.

Portanto, na apreciação das provas o julgador deve ter em mente esse importante princípio atuando com imparcialidade na formação de seu convencimento.

c) Princípio da Publicidade:

A Constituição Federal vigente expressa o princípio da publicidade em inúmeros dispositivos. No que é pertinente ao PAF, destacam-se o inciso LX do art. 5º e o *caput* do art. 37, conforme seguem:

⁹ Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 93.

Art. 5º

...

LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

...

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

...

No âmbito dos processos, seja administrativo seja judicial, a publicidade, além da função de prestigiar o princípio democrático, viabiliza a participação dos envolvidos. Porém, há certos atos que são protegidos por sigilo, por exemplo, quando da necessidade de proteger o sigilo fiscal do contribuinte (art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN).

Todavia, ressalta-se que a restrição à publicidade de atos processuais estabelecida na Carta Magna diz respeito a terceiros e não às partes. Ademais, a Justiça tem considerado nulos processos nos quais não foram assegurados ao administrado acesso aos autos.

Esse conhecimento é de suma importância na oportunidade de produção de provas que as partes julgarem necessárias à melhor decisão final.

Entretanto, embora a publicidade decorra da necessidade de transparência da atuação administrativa, no que diz respeito ao PAF especificamente, há, ainda, que se observar o sigilo que a Administração deve respeitar relativamente aos dados de caráter econômico-fiscais dos contribuintes (art. 198, CTN).

d) Princípio da Duração Razoável:

O inciso LXXVIII do art. 5º da Carta Política, incluído pela Emenda Constitucional nº 45/2004, assim estabelece:

Art. 5º

...

LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Diante disso é possível se perguntar, por exemplo, o que vem a ser “duração razoável” do processo. Nesse sentido, esse princípio constitucional pode ser entendido como norma que indica um estado que se quer alcançar, respeitada as diversas limitações fáticas e jurídicas que envolvem todas as etapas, no caso, do PAF.

Todavia, a Lei nº 11.457/2007 – que criou a RFB, em substituição à Secretaria da Receita Federal (SRF) – assim dispõe no seu art. 24:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Portanto, norma também regendo a questão do tempo para se ter uma decisão em processo administrativo fiscal, indo ao encontro do que prevê o princípio em comento.

A preocupação com a duração razoável do processo pode ser vista como benéfica tanto para o contribuinte como para a Administração, haja vista para esta ser garantia de que os cofres públicos não ficaram prejudicados pela duração indevida dos processos e para os contribuintes a decisão final chegando com maior celeridade.

Também nesse princípio, a questão da prova pode ser verificada, uma vez que se bem documentado o processo tende a ter, apenas considerando esse aspecto, solução mais rápida, por exemplo, evitando diligências, etc.

e) **Princípio da Motivação:**

No Estado Democrático de Direito não basta o motivo para a prática do ato pela Administração. Para a validade exige-se, entre outros quesitos, que as razões que levaram à prática de tal ato sejam de conhecimento do destinatário e não apenas da Administração.

A motivação dos seus atos é dever da Administração e possibilita o controle da legalidade e da legitimidade, não só por ela própria, como também pelos administrados e pelo Poder Judiciário.

Conforme esclarece Agustín GORDILLO¹⁰ a carência da motivação acarreta a nulidade do ato, uma vez que “a falta de fundamentação implica não apenas um vício de formal, mas também e principalmente um vício de arbitrariedade, que como tal determina normalmente a nulidade do ato”.

Por seu turno, a Lei nº 9.784/99 traz o princípio da motivação, como regra geral, no inciso VII do art. 2º, abaixo reproduzido:

Art. 2º

...

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

...

Ainda, o art. 50 do mesmo diploma legal estabelece de forma explícita:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

¹⁰ Cf. GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*, 2000. t.3, pp.X-17.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Assim, tem-se que o princípio da motivação ou da fundamentação é uma decorrência dos princípios do Estado de Direito, da publicidade, da ampla defesa, e do amplo acesso ao Judiciário, na medida em que se pode avaliar a legalidade e a legitimidade do ato praticado, viabilizando a defesa do administrado e o controle de sua validade.

No tocante à prova, pode-se inferir que sua produção e sua presença nos autos contribuem para essa fundamentação, além da apreciação da legislação em voga.

g) Princípio da Proporcionalidade:

O princípio da proporcionalidade possui ligação direta com o princípio da razoabilidade, tendo ambos a finalidade de aferir o controle da relação entre meios e fins, na conduta do intérprete e do aplicador das leis e das normas.

A proporcionalidade está associada à ideia de o ato estar adequado, ser necessário e ser proporcional em sentido amplo. A razoabilidade diz respeito a serem os meios, empregados para atingir determinada finalidade, não só adequados e necessários, mas também devam estar em conformidade com o senso comum.

Ainda, o Superior Tribunal Federal (STF) tem entendido que o princípio da razoabilidade pode ser inferido do art. 5º, inciso LIV, da Carta Magna que trata do devido processo legal.

Nesse sentido, também as provas têm de ser avaliadas com razoabilidade pelo julgador, levando em conta todos os outros princípios, por exemplo, a impessoalidade, na busca da verdade material.

1.2 Princípios processuais aplicáveis ao PAF

Os processos, judiciais ou administrativos, cujo desfecho tende ao reconhecimento do direito subjetivo de uma das partes envolvidas, em prejuízo de outra com interesse conflitante, sujeitam-se a princípios conforme já demonstrado.

Desta forma, considerando que o processo na esfera administrativa não impõe o fim definitivo do conflito, já que a parte insatisfeita pode ainda se socorrer no Judiciário, alguns princípios constitucionais processuais não são aplicados em toda a sua extensão.

No presente trabalho são comentados os princípios específicos do processo que sejam comuns e relevantes a ambos, tais como: o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

a) Princípio do Devido Processo Legal:

Sob o aspecto processual, este princípio significa que o processo é a forma privativa de intervenção do Estado na esfera de direitos dos indivíduos, conforme determina o inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, abaixo transcrito:

Art. 5º

...

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

...

Assim, nas situações em que o Estado intervém nos direitos dos administrados é imperioso que esse ato seja passível de controle por intermédio do processo administrativo. Mas, é preciso, ainda, que o processo seja “legal”. Ou seja, que tenha seu procedimento previsto em lei.

Acrescenta-se o que se entende por “devido processo legal”, nas palavras do Ministro do STF Dias TOFFOLI proferidas no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 630147:

Centrando-se a questão no devido processo legal, invoco o magistério de Humberto Ávila, em artigo publicado na Revista de Processo 163/50, intitulado precisamente ‘O que é devido processo legal?’, a fim de apresentar alguns subsídios de interesse para o conhecimento da questão de ordem. Para o autor, ‘o dispositivo relativo ao ‘devido processo legal’ deve, portanto, ser entendido no sentido de um princípio unicamente procedimental. A Constituição, para não deixar dúvidas com relação à existência de um direito à proteção de direitos, resolveu explicitar o direito a um processo adequado ou justo. Nesse sentido, a expressão composta de três partes fica plena de significação: deve haver um processo; ele deve ser justo; e deve ser compatível com o ordenamento jurídico, especialmente com os direitos fundamentais¹¹.

Destarte, a expressão “devido processo legal” implica: (i) ter um processo; (ii) que ele seja justo e (iii) compatível com o ordenamento jurídico. Desse princípio decorre, além de outros, o direito à produção de provas úteis para demonstrar a veracidade dos fatos, necessárias à solução do conflito na busca da verdade material.

Nesse esteio, a produção de prova, para sua aceitação, tanto deve obedecer aos requisitos legais de forma, tempo e espaço, bem como contribui para o alcance de uma solução justa dentro das normas vigentes e na apreciação do caso concreto.

¹¹ Voto do Min. Dias Toffoli no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 630147, impetrado por Joaquim Roriz, candidato ao governo do Distrito Federal, conta a aplicação da Lei da Ficha Limpa (Lei Complementar 135/10) nas eleições de 2010, arquivado por perda do objeto após desistência da candidatura. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/re630147DT.pdf> (versão em revisão). Acesso em: 24 set. 2010.

b) **Princípio da Ampla Defesa e Princípio do Contraditório:**

O princípio da ampla defesa consiste em os litigantes poderem exercer, no processo administrativo ou judicial, todas as formas aceitas de defesa. Portanto, são corolários desse princípio: a possibilidade de revisão da primeira decisão por uma instância superior; a exigência de imparcialidade do julgador; a necessidade de motivação da decisão, entre outros.¹²

Além do inciso LV do art. 5º da Carta Política, o inciso X do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/99 também trata do princípio da ampla defesa, estando ambos reproduzidos a seguir:

CF/88 - Art 5º

...
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;
...

Lei nº 9.784/99 – Art. 2º ...

...
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 litígio;
...

Por sua vez, o princípio do contraditório encontra-se intrinsecamente relacionado com o princípio da ampla defesa, razão de abordar ambos conjuntamente. Trata-se de um princípio segundo o qual se deva dar ciência às partes do que se faz ou que se pretende que seja feito no processo, abrindo possibilidade de cooperar e de contraditar.¹³

Por meio dele se estabelece uma bilateralidade no processo, com oportunidade de as partes participarem do resultado final, a fim de que a sentença seja a mais equilibrada possível.

¹² Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguição de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*, 1997, pp.68-79.

¹³ Cf. DINAMARCO, Cândido Rangel; Apud GUERRA, Marcelo Lima, *Execução forçada – controle de admissibilidade*, 2.ed., São Paulo: RT, 1998, p.27.

A oportunidade de prova, para os dois lados, vai ao encontro tanto do princípio da ampla defesa como do contraditório, sendo que por este se entende que ninguém pode ser condenado sem oportunidade de defesa, razão de ambos os princípios estarem intimamente ligados entre si.

Ainda, outra implicação da ampla defesa, no tocante às provas, é que elas não são enumeradas taxativamente na lei, podendo as partes utilizar os meios de convicção que entendam cabíveis, desde que obtida licitamente.

Ademais, processo administrativo sem ampla defesa é nulo, embora a autoridade administrativa possa recusar provas impraticáveis ou desnecessárias, mas sempre motivando sua decisão.

1.2.1 A verdade material e a ampla defesa

Preliminarmente, tem-se que os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório têm relação direta com a prova, conforme se verifica pelo exposto acima, embora destacado neste item dada a sua importância na solução adequada do litígio.

Por ampla defesa entende-se que às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões, eventualmente equivocadas. Como aponta Vicente GRECO FILHO: “consideram-se inerentes à ampla defesa: (i) ter conhecimento claro da imputação; (ii) poder apresentar alegações contra a acusação; (iii) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova; (iv) ter defesa técnica por advogado, cuja função, aliás, agora, é essencial à Administração da Justiça (CF, art. 133) e (v) poder recorrer da decisão desfavorável”.¹⁴

¹⁴ Cf. GRECO FILHO, Vicente, *Direito Processual Civil Brasileiro*, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1993, v.1, p.47.

No que tange às provas, a ampla defesa pressupõe o direito de produção destas dentro do rito estabelecido no âmbito do PAF, ainda que pela Administração, bem como que tais provas sejam apreciadas antes da decisão final. Já o contraditório estabelece a anteriormente mencionada bilateralidade do processo, a fim de que a decisão final seja a mais equilibrada possível.

Assim, a busca pela solução equilibrada implica também a busca pela verdade material – princípio específico do processo administrativo (além do penal) - e não só pela verdade formal - própria dos processos judiciais -, já que na prova sempre se terá o aspecto material (constituição do fato jurídico que se subsume á hipótese normativa) e o aspecto processual (forma de constituição dos fatos no processo).

De acordo com Fabiana Del Padre TOMÉ:

A doutrina costuma distinguir 'verdade material' e 'verdade formal' definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas susceptível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, a verdade material. Assim, é comum identificar o PAF com a busca da verdade material e o processo judicial tributário com a realização da verdade formal.

Porém, o que se consegue, em ambos, é a verdade lógica obtida em conformidade com as regras de cada tipo de processo¹⁵.

Ou seja, a verdade lógica ou verdade jurídica é alcançada mediante a constituição dos fatos jurídicos, nos termos prescritos no ordenamento. O que integra o processo são fatos e apenas se presentes as provas admitidas se considera ocorrido o fato jurídico tributário. Provado o fato tem-se reconhecida a sua veracidade ou reconhecida como juridicamente verdadeiro (verdade lógica).

Isso, inclusive, porque o Direito Tributário rege-se por princípios, entre outros, o da legalidade e da tipicidade, fazendo com que somente nasça obrigação tributária se verificado o fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência. Portanto, a prova é de grande importância, haja vista, por um lado, sem ela não existir fundamento para a aplicação da norma e consequente constituição do fato jurídico

¹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg.23.

tributário de respectiva obrigação e, por outro lado, possibilitar defesa do contribuinte.

Segundo Paulo de Barros CARVALHO, há certa distância entre o fato jurídico e a verdade material.

Em algum momento, essas ditas 'verdades' andam juntas, mas com frequência nos deparamos com discrepâncias até grosseiras, que nos permite antever a atuação dos dois sistemas de linguagem. E tem de ser assim. Se o direito pretende governar as condutas intersubjetivas, impulsionando-as em direção a certos valores, há de empregar a linguagem numa função suficiente forte para atingir seus objetivos, que não serão simplesmente descritivos de eventos e de condutas sociais.

(...)

Há, necessariamente, um intervalo entre a realidade social, constituída pela linguagem natural, e a realidade jurídica, constituída pela linguagem do direito. Isto porque esta última se constrói a partir da primeira, assumindo a feição de uma linguagem de segundo grau, com rigoroso processo seletivo, seja na absorção dos conhecimentos que hospeda em suas hipóteses, seja pela ação deontica de seus operadores, realizando o código lícito/ilícito¹⁶.

Contudo, ainda que não seja possível estabelecer plena identificação entre o fato ocorrido no passado e a verdade material, essa busca é válida e torna de suma importância a apreciação do conjunto probatório, conforme fica evidenciado nos comentários de Helda Pedrita Araújo Azevedo e SILVA:

À reunião de indícios e de provas diversas, apresentadas por autor, defesa e julgador, denomina-se conjunto probatório. Sua apreciação dentro da técnica jurídica permitirá uma decisão em prol de uma das partes – total ou parcial. Ou também, dentro da esfera penal ou tributária, poderá apontar uma conclusão de que as provas no processo são insuficientes ou não conclusivas para se condenar o autuado.

Cabe ressaltar que a qualidade do conjunto probatório é que embasará o voto do julgador. A exemplo, se a autuação é respaldada tão somente numa prova indireta e insuficiente, dificilmente haverá decisão condenatória administrativa ou judicial. Diferentemente, se embasada por um conjunto probatório hábil e suficiente, e a defesa não trouxer aos autos qualquer elemento com substância para derogar a situação que se delinea nos autos, a autuação poderá gozar da presunção de certeza do julgador.

(...)

O processo administrativo busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Nele, os particulares intervêm na produção das provas, no exercício de um direito de audiência; é conduzido pela Administração Fiscal, que nele enverga as roupagens de órgão judicante; desenvolve-se segundo um princípio contraditório e culmina com a prática

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 155.

de um ato estritamente vinculado, que traduz um juízo subsuntivo de aplicação da lei à verdade fática que se lhe impõe¹⁷.

Nesse esteio, SILVA entende que, embora a verdade tenha várias teorias, a busca daquela no processo contempla todas as teorias, haja vista ora se buscar a verdade das coisas ou dos fatos, ora se buscar a verdade dos relatos ou enunciados, ora se buscar a verdade dos resultados e aplicações práticas do conhecimento.

Destarte, cabe aos operadores do direito uma atuação responsável, justa e comprometida com a busca por uma da solução adequada ao litígio.

¹⁷ SILVA, Helda Pedrita Araújo Azevedo e. *Verdade Material e Prova no Processo Administrativo Fiscal*. Monografia. Universidade de Brasília, 2008, pg. 13-14 e 19.

2. SOBRE A PROVA NO PAF

Primeiramente, tem-se que a incidência tributária não ocorre sem que um ser humano promova a subsunção do caso concreto à norma (regra-matriz de incidência tributária) e a implicação que o preceito que tal norma geral e abstrata determina. Ou seja, para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro, para o direito, não se requer certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às provas e resistiu à refutação.

De acordo com CARVALHO, os enunciados das normas gerais e abstratas lidam com uma grande carga de indeterminação, necessitando de enunciados das normas individuais para atingirem a concretude. Nesse sentido ensina:

(...) nossa proposta epistemológica descansa precisamente na circunstância de que há uma linguagem, que denominamos de social, constituidora da realidade que nos cerca. Sobre essa camada, a “linguagem do direito positivo”, como discurso prescritivo de condutas, vai suscitar aquele plano que tratamos como sendo da “facticidade jurídica”: fato jurídico não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia. Antes, são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas. Quem quiser relatar com precisão os fatos jurídicos, nomeando-lhes os efeitos, que use a teoria das provas, responsável pelo estilo competente para referência aos acontecimentos do mundo do direito. Anota-o Pontes de Miranda, com a segurança: “Direitos, pretensões, ações e exceções são efeitos de fatos jurídicos: é preciso que se provem os fatos jurídicos para que se tenham por existentes, no tempo e no espaço, esses efeitos”¹⁸. (...)

Então, tratar sobre o tema prova requer que seja estabelecido relacionamento entre conhecimento, verdade e as normas que regem o Direito Tributário, com abordado neste trabalho, já que a atividade probatória é de suma importância no processo. Corroborando esse entendimento, acrescenta-se comentário de Marcos Vinicius NEDER acerca da apreciação das provas:

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 142-143.

O Direito depende fundamentalmente de questões vinculadas a fatos e provas, na medida em que devem ser alegados como causa das pretensões ou fundamento das defesas deduzidas pelas partes. A justiça da decisão, portanto, passa por um apropriado exame das questões fáticas, que representam o momento central do processo. Os sujeitos elaboram argumentos, indicam fatos e exibem provas tendentes a comprovar suas alegações de modo a possibilitar a demonstração da verdade. (...)

Obviamente, a aparência jurídica de que se revestem as provas é diversa da realidade, não porque seja falsa, mas porque é uma linguagem que fala de ocorrências no mundo dos fatos e acaba constituindo, a seu modo, os fatos jurídicos.

(...)

É uma representação diferente do verdadeiro ser, que o traduz, ou não, com exatidão. O Direito opera por meio de indícios ou vestígios deixados pelos eventos, que permitem reconstruir apenas uma ideia sobre eles¹⁹.

(...)

Portanto, cada uma das partes tenta provar a inexatidão da afirmação contrária, sendo descritas duas realidades opostas. Por sua vez, o julgador aceita uma dessas versões ou, ainda, apresenta outra emitindo um juízo sobre a controvérsia, de acordo com o seu convencimento. Todavia, visando assegurar uma decisão imparcial, a lei estabelece regras, em especial, para a produção probatória, tratada neste capítulo.

2.1 Noções gerais

O termo “prova” encontra, no uso ordinário e jurídico, diversos significados, tais como: ensaio, verificação, inspeção, exame, argumento, razão, aprovação, confirmação. No sentido comum, as várias acepções do vocábulo “prova” têm um ponto nuclear, compartilhado por todas elas, empregado para denotar algo que possa servir ao convencimento de outrem. Prova, segundo Moacyr Amaral SANTOS, citado por TOMÉ, é “o meio utilizado para persuadir o espírito acerca de uma verdade”²⁰.

¹⁹ NEDER, Marcos Vinicius. *Aspectos formais e materiais do Direito Probatório*. IN: NEDER, Marcos Vinicius; SANTIS, Eurico Marco Diniz (Coordenadores). *A prova no processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 13-15.

²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg.65.

Considerando que o foco deste trabalho é no campo do processo administrativo tributário, interessa, em especial, as provas que motivam os atos administrativos de lançamento tributário e de aplicação de penalidades por descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental.

No tocante aos fatos, a composição do fato jurídico - denominado prova -, tem, segundo TOMÉ (2005, pg. 154), sete elementos: (i) fonte, (ii) objeto, (iii) conteúdo, (iv) forma, (v) função, (vi) finalidade e (vii) destinatário.

Resumidamente, o objeto da prova é o fato que se pretende provar. O conteúdo é o fato provado independentemente da apreciação do julgador: é o fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova, há de ser sempre escrita ou susceptível de vir a ser escrita. Sua função é persuasiva, voltada ao convencimento do julgador. A finalidade trata da constituição ou da desconstituição do fato jurídico em sentido estrito. O destinatário é a quem se dirige com o intuito de convencer.

Apresenta-se, a seguir, algumas informações acerca de cada um desses elementos sem, contudo, pretensão de aprofundamento, mas apenas para efeitos de se ter uma abordagem geral de conceitos ligados ao tema principal do estudo, necessários ao seu completo entendimento.

OBJETO DA PROVA

O objeto da prova é sempre um fato cuja veracidade se pretende demonstrar. Assim, no processo, administrativo ou judicial, não há prova dos acontecimentos, mas afirmações associadas a eles. O objeto da prova são os fatos apresentados pelas partes, que devem ser delimitados no tempo e no espaço, bem como serem precisos e genéricos.

De acordo com Paulo de Barros CARVALHO há dois tipos de objetos – o imediato e o dinâmico, conforme segue:

Há dois tipos de objetos: o imediato e o dinâmico, variando em função de tratar-se de um símbolo, de um ícone ou de um índice. (...) Em termos gerais, o imediato, é o objeto tal como está representado no signo, que depende do modo como o signo o representa, ou seja, o objeto que é interno ao signo. O dinâmico é o objeto que está fora do signo e que, lá de fora, o determina, ou seja, aquele objeto que, pela própria natureza das coisas, o signo não consegue expressar inteiramente, podendo só indicá-lo cabendo ao intérprete descobri-lo por experiência colateral. O objeto dinâmico tem autonomia enquanto o imediato só existe dentro do signo. Mas, uma vez que não temos acesso ao objeto dinâmico a não ser pela mediação do signo, é o objeto imediato, de fato, aquele que está dentro do signo, que nos apresenta o objeto dinâmico. Este, por não caber dentro de um só signo, pode ser representado de infinitas maneiras, através dos mais diversos tipos de signos. As determinações do objeto dinâmico são infinitas, de modo que os signos, individualmente considerados, representariam apenas algumas delas.

O objeto imediato funciona como uma mediação entre o signo e o objeto dinâmico, da mesma forma que o signo é uma mediação entre o objeto e o sujeito (...).

Vamos reter os conceitos de objeto imediato como aquela representação que nos é dada pelo próprio signo e de objeto dinâmico como aquele fenômeno que está fora do signo e que, lá de fora, na sua posição externa, o determina²¹ (...).

A relevância do fato é caracterizada por haver correspondência entre este e a situação enfocada no processo, bem como por seu reconhecimento desencadear efeitos jurídicos peculiares. A pertinência, por sua vez, diz respeito ao primeiro dos citados requisitos do fato relevante, qual seja: o relacionamento entre o fato e a lide instalada. Por seu turno, fato concludente é o que tem a qualidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos discutidos no processo.²²

Já um fato negativo é passível de prova quando se demonstre fato positivo contrário. Também, em outro caso, prova-se o fato negativo pela ausência de prova positiva que afaste a negação.

Ressalta-se que, no tocante à apreciação das normas jurídicas, o julgador não depende de prova já que em todo o processo são aquelas analisadas visando à solução tanto do fato jurídico (questão de fato) como à norma jurídica (questão de direito).

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 145-146.

²² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 163.

Acerca da hermenêutica da expressão “fato jurídico”, acrescenta-se entendimento de CARVALHO:

Transportadas as idéias para o domínio jurídico: o suporte físico é o conjunto de textos do direito posto; significado, a conduta humana compartilhada, na vida social; e significação, o vasto repertório que o jurista extrai, compondo juízos lógicos, a partir do contato sensorial com o suporte físico, e com referência ao quadro dos fatos e das condutas juridicamente relevantes. É exatamente na significação e no significado que se dá a construção hermenêutica do fato jurídico e onde centralizamos todas as nossas atenções a fim de compor estudo semântico sobre a expressão “fato jurídico”.

(...) os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis, etc., tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido.

(...)

No entanto, uma vez assumindo o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico²³.

CONTEÚDO DA PROVA

O conteúdo, diferentemente do objeto, diz respeito ao fato provado.

Ainda, segundo NEDER²⁴: “devem ser provados os fatos controvertidos e relevantes no processo. Controvertidos são os fatos alegados por uma parte e contestados pela outra. Relevantes são os que influem no julgamento da lide”.

FORMA DA PROVA

O art. 2º do Decreto nº 70.235/72 deixa expresso a questão da forma no PAF, conforme segue:

Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 164-165.

²⁴ NEDER, Marcos Vinicius. *Aspectos formais e materiais do Direito Probatório*. IN: NEDER, Marcos Vinicius; SANTIS, Eurico Marco Diniz de (Coords). *A prova no processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.17.

Parágrafo único. Os atos e termos processuais a que se refere o caput deste artigo poderão ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, conforme disciplinado em ato da administração tributária.

Todavia, sempre a prova precisa estar veiculada por meio de um documento no processo.

FUNÇÃO DA PROVA

Há duas correntes em função de a atividade probatória poder levar à constituição ou desconstituição dos fatos pelo julgador. Ou seja: (i) a corrente cognitiva – prova é essencialmente um instrumento do conhecimento – e (ii) a corrente persuasiva – prova é meio de persuasão não se relacionando com acontecimento de fato.

Persuadir consiste em contrapor opções, tratando de criar a convicção da verdade de uma opção perante outra. Nisso consiste criar a certeza do julgador, não servindo a prova para conhecer os acontecimentos, mas para conseguir uma determinação dos fatos, conforme ensina Francesco CARNELUTTI, citado por TOMÉ²⁵.

Assim, pode-se dizer que é por meio das provas apresentadas nos autos que se forma o convencimento do julgador, acerca da ocorrência ou não dos fatos que alega, levando-se em conta as normas aplicáveis ao caso concreto e a observância dos diversos princípios já abordados.

FINALIDADE DA PROVA

A prova é um instrumento para que se construa a verdade material no processo, objetivando a constituição ou desconstituição do fato em questionamento. Ou seja, os fatos são constituídos no processo pela atividade probatória

²⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 176.

desenvolvida pelas partes e pela valoração a ser atribuída a essas provas aceitas nos autos.

É por meio do caráter instrumental da função persuasiva da prova que esta atinge seu objetivo de fixar determinados fatos no universo do direito. Mediante a atividade probatória compõe-se a prova, entendida como fato jurídico em sentido amplo, que é o relato em linguagem competente de evento supostamente acontecido no passado, para que, mediante a decisão do julgador, constitua-se o fato jurídico em sentido estrito, desencadeando os correspondentes efeitos.²⁶

2.2 Meios de prova:

Meio de prova é o que se diz do instrumento para introduzir os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos em sentido amplo, o que não quer dizer que provar seja apenas juntar documentos aos autos. Há que se estabelecer uma ligação entre o fato que se quer provar e a prova apresentada.

Segundo CARVALHO:

Se os fatos são entidades linguísticas, com pretensão veritativa, entendida esta cláusula como a utilização de uma linguagem competente para provocar o consenso (Habermas), os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderam sustentar-se em face das provas em direito admitidas. Aqui, no hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e, em especial, a simbologia que diz respeito às provas, isto é, às técnicas que o direito positivo estabelece regras estruturais para organizar as situações existenciais que julgar relevantes. Cria, com isso, objetivações, mediante um sistema articulado de símbolos que vão orientar os destinatários quanto ao reconhecimento daquelas ocorrências²⁷.

²⁶ *Idem ibidem*, pg. 177.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 152-153.

Com relação aos meios de prova, pode-se entender de duas formas²⁸: (i) o da atividade dos sujeitos, ao submeterem ao julgador o conhecimento dos fatos do processo e (ii) o elemento (objeto) em relação ao qual essa atividade recai.

Há diversos critérios de classificação das provas, por exemplo: (i) pelo conteúdo (provas diretas e indiretas); (ii) pelo sujeito que as produz (pessoal ou real) e (iii) pela forma (testemunhais, documentais ou materiais). Mas, há doutrinadores que dotam outras classificações, sendo que o que se classifica, de fato, são os meios de prova. Assim, pode-se considerar sem pretensão de esgotar o assunto:

a) PROVA DIRETA e PROVA INDIRETA:

A prova denominada direta incide sobre o fato probando, ou seja, tem por objeto imediato o fato que se quer provar.

Por direta, entende-se aquela que tem por objeto imediato o fato que se quer provar - incide sobre o fato probando -, ou que consiste neste mesmo fato. Mas, na maioria das vezes, mesmo as chamadas provas diretas não bastam quando consideradas isoladamente, exigindo a conjugação de diversos elementos para se levar um fato ao conhecimento do destinatário²⁹.

Por sua vez, prova indireta é aquela que não tem por objeto o fato a ser provado, mas sim outros fatos a ele ligados – fatos indiciários - que, por meio de raciocínio, pode-se chegar ao fato que se quer provar. São as chamadas presunções, abordadas à frente, e se trata de prova precária.

De qualquer modo, poderia se criticar essa classificação na medida em que toda prova é indireta, já que o fato ficou no passado e é sempre necessário um raciocínio para se concluir acerca da ocorrência ou não deste. Porém, adentrar nessa questão não é o objetivo deste trabalho, sendo que para os propósitos buscados adota-se a classificação em provas diretas e indiretas.

²⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 87.

²⁹ *Idem ibidem*. p. 93.

b) PROVA PESSOAL e REAL:

Essa classificação leva em conta o sujeito que as produz, sendo consideradas prova pessoal declarações emitidas por seres humanos, acerca da veracidade ou falsidade de um fato, e prova real o próprio fato e suas circunstâncias.

Contudo, é sempre o homem que discursa sobre elas, inclusive, nesse sentido é a lição de Paulo de Barros CARVALHO, citado por TOMÉ³⁰, para quem “é descabida a classificação das provas em pessoais e reais”.

c) PROVA TESTEMUNHAL, DOCUMENTAL E MATERIAL:

Esse critério leva em conta a forma como a comprovação do fato se dá, uma vez que há uma diversidade de modalidade ou de meios de prova. Todavia, segundo TOMÉ³¹, pode-se entender que a prova é sempre documental já que consiste em relato linguístico, aparecendo veiculado em um suporte físico.

O art. 332 do Código de Processo Civil – Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 -, abaixo reproduzido, adota o sistema aberto, não taxativo, já que todos os meios de prova legais, bem como moralmente legítimos, ainda que não especificados no referido Código são hábeis a provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou a defesa.

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

No que tange ao PAF, o Decreto nº 70.235/72 – em seus arts. 16 e 18 - autoriza a juntada de provas aos autos, bem como a realização de diligências e perícias, bem como abrange todos os meios de prova lícitos. Isso porque a liberdade probatória é decorrente do princípio constitucional da ampla defesa, sendo que no âmbito do PAF é relevante a prova documental.

³⁰ *Ibidem.* p. 99.

³¹ *Ibidem.* p. 100.

Entretanto, para que tenham efeito é preciso que tais documentos sejam introduzidos no processo com observância às regras vigentes.

Segundo NEDER e LÓPEZ, no PAF:

Os meios de prova mais comuns são a documental, a pericial e a indiciária. É por meio da prova que se esclarecem os fatos, a fim de construir a convicção do julgador. (...) Pelo fato de pautar-se o processo administrativo fiscal na materialidade, eis que não importa a intenção do indivíduo e sim a ocorrência do fato ou situação, a prova documental é o meio de maior uso³².

No Direito Tributário, há atividades decorrentes de vínculos obrigacionais que geram documentação como os registros contábeis. Ou seja, documentação conforme o art. 195 do CTN. Ainda, o art. 226 do Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - prevê:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Entretanto, de acordo com o disposto no parágrafo unido do art. 226 do referido Código, essa modalidade de prova pode ser ilidida por prova em contrário, por exemplo, demonstrando falsidade na escrituração.

Também, atualmente, não se pode desconsiderar o avanço tecnológico que permite escrituração digital, bem como o envio desta ao Fisco por meio da *internet*, inclusive estando prevista a modalidade de prova eletrônica no art. 225 do Código Civil e de encaminhamento de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no parágrafo único do art. 2º do Decreto nº 70.235/72, ambos abaixo reproduzidos:

Código Civil:

³² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, pg. 309-310.

Art. 225. As reproduções fotográficas, cinematográficas, os registros fonográficos e, em geral, quaisquer outras reproduções mecânicas ou eletrônicas de fatos ou de coisas fazem prova plena destes, se a parte, contra quem forem exibidos, não lhes impugnar a exatidão.

Decreto nº 70.235/72:

Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

Parágrafo único. Os atos e termos processuais a que se refere o caput deste artigo poderão ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, conforme disciplinado em ato da administração tributária.

Destaca-se que a utilização cada vez maior da escrituração eletrônica, a exemplo do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) - Decreto nº 6022/2007 -, é de fato necessário se ter todo o cuidado na recepção e manuseio desses dados para que a integridade destes esteja garantida e, assim, ser meio de prova. A título de complementação, acrescenta-se que a Instrução Normativa RFB nº 787/2007 instituiu a Escrituração Contábil Digital (ECD) indo no mesmo sentido na maior utilização dos meios digitais de informações.

De acordo com Paulo de Barros CARVALHO, citado por TOMÉ³³, “para que o documento seja eficaz como meio de prova é indispensável que haja sido subscrito pelo autor, além de que, naturalmente, assume foros de autenticidade”.

No que tange à chamada “prova emprestada” - formada em outro processo administrativo ou judicial - no âmbito do Direito Tributário, esta está associada ao que dispõe o art. 19 do CTN. Isto é, relativamente às informações trocadas entre as Fazendas Públicas para fins de fiscalização.

Contudo, no Decreto nº 70.235/72 há também referência, no seu art. 30 § 3º, a laudos e pareceres técnicos que, de igual forma, podem ser entendidos como

³³ CARVALHO, Paulo de Barros apud TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 109.

provas emprestadas. De qualquer forma, impende salientar que somente a prova, por exemplo, de outro órgão fazendário não é suficiente para provar ilícito tributário.

Nesse sentido já se manifestou o STJ no REsp 310.201-MG, 2ª T, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 20-8-2002, DJ de 4-11-2002, p.179:

“TRIBUTÁRIO - PROVA EMPRESTADA - FISCO ESTADUAL X FISCO FEDERAL (ARTS. 7º E 199 DO CTN).

1. A capacidade tributária ativa permite delegação quanto às atividades administrativas, com a troca de informações e aproveitamento de atos de fiscalização entre as entidades estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

2. Atribuição cooperativa que só se perfaz por lei ou convênio.

*3. Prova emprestada do **Fisco Estadual** pela Receita Federal que se mostra inservível para comprovar omissão de receita.*

4. Recurso especial improvido.”

Quanto ao depoimento testemunhal, no PAF, embora não seja usual pode ser relevante para verificação de certos fatos. Por exemplo, é o caso de quando se utiliza diligência seja a pedido do contribuinte seja do Fisco.

No caso de perícia, possibilidade expressa no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, por meio de pedido específico esta pode ser apreciada pela autoridade julgadora, de acordo com o art. 18 do mesmo Decreto.

Nesse ponto, há quem entenda ser discricionária a escolha entre realizar ou não perícia. Ou seja, que o contribuinte não possui direito assegurado à perícia. Contudo, o pedido de perícia não pode ser simplesmente indeferido sem motivação, conforme entendimento exarado pelo antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf), cuja ementa está reproduzida a seguir:

NORMAS PROCESSUAIS. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. NULIDADE. Manifestando-se o autuante após a impugnação, deve ser dada ciência dessa manifestação ao contribuinte, com abertura de prazo para sobre ela se manifestar, em

atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Da mesma forma, a falta de manifestação expressa e fundamentada do indeferimento de pedido de perícia formulado de acordo com as normas que o regem macula de nulidade a decisão. Processo que se anula a partir da manifestação fiscal posterior à impugnação, inclusive. (1º Conselho de Contribuintes, 1ª C., Ac. 101-93294, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, j. 5-12-2000).

2.2.1 Presunções e indícios

Presunções e indícios são considerados modalidades de prova indireta, uma vez que se parte de um fato provado e, dedutivamente, chega-se ao fato principal que se deseja demonstrar. A seguir são abordadas brevemente as duas modalidades de prova:

a) PRESUNÇÕES

Enquanto a prova direta seria aquela que se refere ao fato que se quer provar, a chamada prova indireta seria indicativa de fato diverso, mas que, por meio de uma operação mental – raciocínio -, permitiria chegar ao objeto da prova.

Ocorre que, na qualidade de signo, a prova nunca atinge o objeto que representa. É, por conseguinte, sempre indireta, caracterizando o que se chama de presunção. Apresentada uma prova, é imprescindível que o intérprete realize operação de inferência lógica para, a partir dela, deduzir o fato principal. A prova nada mais é do que um fato que leva à veracidade de outro lado³⁴.

Segundo Paulo de Barros CARVALHO, citado por TOMÉ, presunção é: “o resultado lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é simplesmente provável”³⁵.

³⁴ *Ibidem*, p. 81-82.

³⁵ Cf. CARVALHO, Pulo de Barros. *A prova no procedimento administrativo tributário* – Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, pg. 109.

Presunções podem ser classificadas em: (i) presunção simples ou *hominis*, construídas pelo aplicador do direito, segundo sua própria convicção e (ii) presunção legal ou *legis*, elaborada também pelo ser humano, mas expressamente determinada em lei.

A presunção legal ainda se subdivide em: (ii) absolutas ou *jure et de jure* - não admite prova em contrário. Na verdade não se trata de presunção, mas imposição legal; (ii) relativas ou *juris tantum* - podendo ser ilidida pela comprovação de que o fato ocorrido é diverso do presumido - e (iii) mistas ou intermediárias – em que a lei determina que somente alguns específicos meios de prova são capazes de a ela sobrepor-se³⁶.

O efeito prático da presunção legal é a inversão do ônus da prova, tratado no item 2.3.1, visando facilitar a prova de um fato ilícito que se repete com frequência.

Exemplo: art. 281 do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda – que trata da presunção relativa de omissão de receita, bastando ao auditor demonstrar a existência de saldo credor de caixa (fato indiciário) para que se infira omissão de receita (fato presumido).

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

³⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 134-136.

³⁶

b) INDÍCIOS

Indício sugere que algo aconteceu, sendo que não basta somente um indício para caracterizar a infração, mas vários indícios na mesma direção podem levar o julgador ao convencimento da adequação das provas.

Assim, indício pode ser entendido como um fato que, por presunção, leva a outro fato, o qual se pretende provar. Ou seja, indício é prova e toda prova é um indício, cujo valor pode ser forte ou fraco.

Indícios podem ser de duas espécies do ponto de vista do valor: (i) necessários – que revelam, com elevado grau de probabilidade, determinada situação e (ii) contingentes – que indicam, de forma mais ou menos provável, certo acontecimento, Este é o sentido mais adotado³⁷.

Já no aspecto do grau de credibilidade indícios podem ser classificados em: (i) homogêneos – todos convergindo ao mesmo resultado e (ii) heterogêneos – indicativos de fatos divergentes, exigindo apreciação conjunta para construir a convicção.

A força probatória de qualquer indício deve ser avaliada no caso concreto, como parte do processo de formação do convencimento do julgador. Mas, os requisitos para terem força probatória são: precisão (leva a um fato); gravidade (boa intensidade do indício) e convergência (levam à mesma conclusão).

De qualquer forma, direta ou indireta, toda prova pode ser refutada. Ou seja, tanto as provas apresentadas pelo Fisco podem ser afastadas pelo contribuinte, se demonstrar equívoco, bem como podem ser, de igual forma, rejeitadas pelo julgador no âmbito do PAF.

Finalizando esse tópico, ressalta-se que apenas a existência de indícios ou de presunções não pode caracterizar o crédito tributário. Qualquer indício deve ser

³⁷ *Ibidem*. p. 138.

necessariamente provado, já que se não for provado, não será sequer indício, ou seja, se não houver conexão entre o indício e o fato relevante para a aplicação da lei, não se configurará o indício. O indício é apenas um ponto de partida, um meio para se chegar a uma presunção. Como possui valor probatório inferior às presunções, não pode ser utilizado individualmente. São sinais que devem ser fundamentados por provas outras coligidas pelo Fisco. São equivalentes a um começo de prova insuficiente para a instituição de qualquer exação.³⁸

2.3 Instrução probatória

A ampla instrução probatória permite que tanto o Fisco como o contribuinte utilizem todos os meios de prova lícita, objetivando levar o julgador a firmar convicção sobre os fatos constantes do lançamento em função da busca da verdade real.

As provas, para serem aceitas no processo, sujeitam-se a procedimentos formais que envolvem aspectos de tempo, espaço ou lugar e sujeito.

Com relação ao tempo - no processo administrativo fiscal federal e em regra também nos demais (estadual e municipal) -, a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual. Isso a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (§ 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72).³⁹

Entende-se por força maior, fato necessário, que não se podia evitar. Já fato ou direito superveniente é o que possa influir no julgamento da lide, devendo ser levado em conta a mesma matéria na esfera administrativa ou a renúncia ao processo administrativo.

³⁸ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *O Uso das Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 31, ano 8, março/abril 2000, São Paulo: RT, p. 99.

³⁹ JANCZESKI, Célio Armando. *Da Prova No Processo Administrativo Fiscal*. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=29>. Acessado em 18/8/2010.

A definição do momento dos atos processuais visa a evitar protelações injustificadas e ilimitadas, sem observância das fases do procedimento, apresentando em momentos posteriores. Reproduz-se comentário de NEDER e LÓPEZ acerca dessa limitação:

As limitações à atividade probatória do contribuinte trazidas pelo parágrafo 4º do artigo 16, no entanto, têm provocado debates profundos entre os julgadores de primeira e segunda instâncias administrativas, eis que, ao se levar, às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto nº 70.235/72, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. (...) A tendência atual dos tribunais administrativos é a de atenuar, via construções jurisprudenciais, os rigores desta norma, pois não se deve esquecer que o processo fiscal tem por finalidade primeira garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente do alegado e provado.

(...)

Assim, revela destacar que a depender da situação é possível flexibilizar a norma, desde que, evidentemente, a prova apresentada seja inconstante e nesse sentido independa de análise de uma instância inferior, eis que a preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Tem-se como sabido que o objeto da prova são os fatos. Carnelutti já dizia que não se provam os fatos, uma vez que estes acontecem ou não. Para ele o que se deve provar é a veracidade dos fatos. Como se diz, o direito não se prova (*iura novit curia*), apenas a matéria fática será objeto de instrução probatória.⁴⁰

(...)

Há, contudo, exceções previstas nas alíneas do § 4º do art. 16. A primeira diz respeito à responsabilidade de apresentação de prova por motivo de força maior, conforme já mencionado. De acordo com o Código Civil (parágrafo único do art. 393), força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir. Outra exceção trata da ocorrência de fato ou direito superveniente. A última exceção diz respeito à possibilidade de apresentar provas para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Por exemplo, é o caso de novos fatos apurados após diligência solicitada pela primeira ou segunda instância de julgamento administrativo.

No tocante a fato superveniente, transcreve-se o entendimento de NEDER e LÓPEZ:

⁴⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, pg. 304-306.

O *jus superveniens* pode consistir no advento de fato ou direito que possa influir no julgamento da lide, devendo ser levado em conta pelo julgador, de ofício ou a requerimento da parte ou interessado, independentemente de quem possa ser com ele beneficiado no processo⁴¹.

Quanto ao lugar da prova, tem-se que o fato acontece dentro de certo limite espacial, sendo o processo onde ela é produzida. No âmbito do PAF, somente se considera prova processual o que vier a integrá-lo, sendo admitida nos autos.

Já no que diz respeito aos sujeitos, tem-se que às partes cabe afirmar os fatos que pretendem que sejam reconhecidos por meio das provas. Contudo, o sujeito encarregado de dirimir a lide também tem a sua participação no conhecimento da prova e determinação dos fatos.

Ademais, a produção probatória pode ser de iniciativa do julgador em decorrência dos princípios da legalidade e da tipicidade, além de que cabe à Administração realizar o controle de legalidade de seus próprios atos. Inclusive, o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 aborda essa questão.

Entretanto, isso não quer dizer que há contraposição entre busca da verdade material e verdade formal, característica dos processos judiciais, já que ambos buscam a verdade processual.

Segundo Manoel de Oliveira FRANCO SOBRINHO, citado por TOMÉ:

Todo problema deve ser equacionado dentro do escopo da proposição admitida, servindo a prova para o convencimento em torno da certeza precisamente formulada, de modo que a Administração possa, no processo, reconhecer a verdade material, dando ao problema a solução adequada. No processo administrativo, quando a controvérsia se faz flagrante, não é nada fácil distinguir, através do instrumento escrito, a verdade – prova formal da verdade – prova material. A verdade probatória sempre que formal, em face do pressuposto da certeza, confunde-se com a verdade probatória material, ambas movendo-se num mesmo plano de formação do convencimento⁴².

⁴¹ *Ibidem*, p. 307.

⁴² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 203-204.

Ainda, toda relação probatória exige a presença de dois fatos: (i) o fato que se pretende provar e (ii) o fato empregado para demonstrar a veracidade do fato probando. Ambos estão ligados por um vínculo implicacional de modo que toda decisão fundada em provas decorre de uma presunção em que o fato provado implica logicamente o fato probando. Prova é um fato que aponta para outro fato, cuja veracidade se pretende certificar.⁴³

Quando se deseja provar a inexistência do fato trata-se de prova contrária ou contraprova, que tem caráter desconstitutivo. Todavia, na apresentação da prova ou no requerimento de juntada desta ao processo para provar o fato alegado ainda não se tem a prova jurídica, que somente adquire essa qualificação com a sua aceitação nos autos. Pode-se entender como demonstração, qualquer recurso que ateste a veracidade de um fato.

No que tange à legislação, tem-se que o CTN prevê – no art. 149, incisos IV e VII - que a autoridade administrativa deve comprovar a ocorrência de falsidade, erro, omissão, inexatidão, etc.

Por seu turno, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 estabelece autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Portanto, a instrução do processo deve ser cuidadosa, sendo que o autuante deve se certificar da infração cometida e juntar as provas necessárias, bem como dar oportunidades ao contribuinte de esclarecer fatos relacionados com a infração em questão.

A instrução probatória é realizada por meio de provas periciais, testemunhais e outras diligências, conforme o caso concreto e desde que solicitadas tempestivamente e devidamente especificadas pelo impugnante. Isso sem falar na

⁴³ *Idem ibidem*, pg. 82.

possibilidade de a autoridade julgadora de primeira instância determinar, de ofício, em nome do princípio inquisitório, a realização de diligências que considere útil.⁴⁴

A exigência da prova do ilícito tem como foco possibilitar o exercício do direito de defesa por parte do autuado. Contudo, o julgador tem liberdade para formar a sua convicção diante das provas presentes no processo.

Objetivamente, pode-se entender provas como meios de demonstrar a existência de um fato jurídico (Costa Carvalho) ou os meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos no processo (Amaral dos Santos). Neste sentido, fala-se em prova testemunhal, documental, pericial. Subjetivamente é a convicção que se forma no espírito do juiz quanto á verdade dos fatos.⁴⁵

Acrescenta-se que no caso de apresentação de provas por meio eletrônico, conforme mencionado anteriormente ao tratar dos meios de prova, há que se garantir a procedência e que esta não seja adulterada, a fim de que seja admitida no processo como válida. A utilização de certificado digital contempla essas necessidades, conferindo presunção de veracidade.

Nesse esteio, reproduz-se art. 12 da Medida Provisória nº 2.200/2001, que instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil - para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras:

Art. 12. Consideram-se documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais, os documentos eletrônicos de que trata esta Medida Provisória.

Documentos públicos contam com presunção de veracidade.

⁴⁴ *libidem*, p.198.

⁴⁵ CARREIRA ALVIM, José Eduardo, *Elementos de Teoria Geral do Processo*. Editora Forense, 4ª Edição, p.276.

2.3.1 Ônus da prova

Ônus e obrigação não são sinônimos no âmbito do PAF. No caso de omissão do sujeito passivo, em relação de obrigação tributária, pode haver coerção do sujeito ativo para o cumprimento de tal obrigação. Todavia, o ônus diz respeito a implicações relativas apenas ao próprio descumprimento.

De acordo com Francesco CARNELUTTI, citado por TOMÉ⁴⁶ (pg. 217): “se a consequência da falta de um requisito dado em um ato é somente sua nulidade, há ônus e não obrigação de efetuar o ato de cujo requisito se trata”. O ônus consiste na necessidade de desenvolver certa atividade para obter determinado resultado pretendido.

Também mencionado por TOMÉ^{46-A}, tem-se a lição de Giuseppe CHIOVENDA, no sentido de que “assim como não existe um dever de contestar, igualmente não há que se falar em dever de provar. Por isso, denomina-se ônus da prova a relação jurídica que estabelece a atividade de carrear provas aos autos, já que, nas suas palavras, “é uma condição para se obter a vitória, não um dever jurídico”.

O direito à produção de provas está ligado ao direito das partes de demonstração da veracidade dos fatos alegados visando o convencimento do julgador. Transcreve-se entendimento de NEDER:

A finalidade primordial do processo é a solução adequada dos litígios, mas o alcance desse objetivo depende, sobretudo, da habilidade do julgador em determinar se aquele sobre quem se deposita o ônus probatório produziu as provas que lhe são exigidas. (...) Como regra geral, cabe àquele que pleiteia um direito provar os fatos, sendo facultado à outra parte reagir à pretensão e infirmá-la com novas provas.

(...)

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita⁴⁷.

⁴⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 217.

^{46-A} *Ibidem*, p. 218.

⁴⁷ NEDER, Marcos Vinicius. *Aspectos formais e materiais do Direito Probatório*. IN: NEDER, Marcos Vinicius; SANTIS, Eurico Marco Diniz de (Coords). *A prova no processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.19.

Assim, o direito à produção de provas está associado aos ônus de sua não apresentação, uma vez que não o fazendo fica sujeito a ter frustrada a pretensão ao direito material alegado. Nesse sentido, o ônus da prova cabe ao sujeito que alega a existência ou a inexistência de um fato. Por exemplo, em se tratando de tributo, o Fisco pode alegar que ocorreu determinado fato jurídico apresentando comprovante, sendo que caberá ao contribuinte provar a inoccorrência de tal fato, por meio de apresentação de documentos que levem o julgador ao convencimento da negativa do fato alegado.

Todavia, para o Fisco não há propriamente o “ônus” de demonstrar o fato, mas sim o dever de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. De acordo com o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, é dever de o Fisco provar o fato constitutivo do direito de exigir o crédito tributário. A falta de comprovação é causa de invalidade do lançamento.

Regra geral, a prova cabe a quem alega, ou seja, o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita. Considera-se “inversão do ônus da prova” a situação em que a lei deixa de atribuí-lo a quem alega o fato, imputando a quem nega sua existência o ônus de assim provar. Ou seja, há uma presunção *juris tantum* da veracidade do fato.

Mesmo no caso de presunções legais a autoridade administrativa tem de apresentar provas do que alega. Isso porque embora no Direito Civil possa se afirmar que havendo presunção legal de existência de fatos em favor de uma das partes, cabe à outra prova em contrário, no Direito Tributário, regido por princípios próprios, há que se ter, também, obediência à tipicidade. Assim, a demonstração do fato é necessária para a constituição do fato presumido.

Na legislação do Imposto de Renda, conforme já mencionado anteriormente, há hipótese de presunção de omissão de receita no caso de configuração de saldo credor de caixa e de passivo fictício. Entretanto, é imprescindível que o Fisco comprove que os fatos ocorreram. O mesmo ocorre em outras situações, tais como: distribuição disfarçada de lucro, emissão de documento fiscal com valor inferior à

operação, etc.

Ainda, de acordo com art. 923 do Regulamento do IR – Decreto nº 3000/99 –, abaixo reproduzido, a escrituração regular tem natureza de prova pré-constituída, isto é, estabelece presunção relativa de veracidade dos fatos escriturados, fazendo prova a favor do contribuinte. Nesse caso, cabe à autoridade administrativa prova da inveracidade.

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Ônus da Prova

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Inversão do Ônus da Prova

Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º).

Outra situação de “inversão” se pode extrair da Lei nº 9.784/99 quando trata da documentação em poder da repartição, conforme segue:

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

Destarte, embora se considere que nas presunções legais há inversão do ônus da prova, o que há de fato é o dever de comprovação, por parte do Fisco, do fato alegado – mais ainda na presunção simples –, sendo que, além da prova do fato, há que se demonstrar o vínculo entre o que se alega e o fato presumido.

De acordo com o que já foi abordado, o Fisco tem o dever e não apenas o ônus de provar o ilícito tributário. Contudo, por exemplo, no caso de lançamentos por

homologação (art. 150, CTN) a situação é diferente. Isto é, cabe ao contribuinte alegar a veracidade dos fatos ou da informação declarada. Não comprovando e havendo irregularidade fica sujeito ao lançamento de ofício efetuado pela Administração Tributária.

No caso de lançamento de ofício, este goza de presunção de veracidade ou presunção de legitimidade. Portanto, considera-se o ato regular até que se demonstre o contrário, o que não exime a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico e as circunstâncias em que se verificou tal ocorrência.

Por último, nesse ponto, acrescenta-se o que prevê o Código Civil, no art. 333, que diz respeito ao ônus da prova:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

2.3.2 Prova obtida por meio ilícito

A Constituição Federal, de 1988, no art. 5^a inciso LVI, abaixo transcrito, não reconhece provas obtidas por meio ilícito e pelo vício de legalidade não podem ser consideradas provas. Inclusive, a Carta Política não prevê exceção.

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

Por sua vez, o STF adota a “teoria dos frutos da árvore contaminada”, conforme se pode notar, por exemplo, do julgamento abaixo reproduzido⁴⁸:

⁴⁸ Jurisprudência - Acórdão do STF - HC 93050 / RJ - disponível em:

HC 93050 / RJ - RIO DE JANEIRO
HABEAS CORPUS
Relator(a): Min. CELSO DE MELLO
Julgamento: 10/06/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma
Publicação
DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008
EMENT VOL-02326-04 PP-00700
Ementa

E M E N T A: FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (...)

(...). A QUESTÃO DA DOCTRINA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA ("FRUITS OF THE POISONOUS TREE"): A QUESTÃO DA ILICITUDE POR DERIVAÇÃO. - Ninguém pode ser investigado, denunciado ou condenado com base, unicamente, em provas ilícitas, quer se trate de ilicitude originária, quer se cuide de ilicitude por derivação. Qualquer novo dado probatório, ainda que produzido, de modo válido, em momento subsequente, não pode apoiar-se, não pode ter fundamento causal nem derivar de prova comprometida pela mácula da ilicitude originária. - A exclusão da prova originariamente ilícita - ou daquela afetada pelo vício da ilicitude por derivação - representa um dos meios mais expressivos destinados a conferir efetividade à garantia do "due process of law" e a tornar mais intensa, pelo banimento da prova ilicitamente obtida, a tutela constitucional que preserva os direitos e prerrogativas que assistem a qualquer acusado em sede processual penal. Doutrina. Precedentes. - A doutrina da ilicitude por derivação (teoria dos "frutos da árvore envenenada") repudia, por constitucionalmente inadmissíveis, os meios probatórios, que, não obstante produzidos, validamente, em momento ulterior, acham-se afetados, no entanto, pelo vício (gravíssimo) da ilicitude originária, que a eles se transmite, contaminando-os, por efeito de repercussão causal. Hipótese em que os novos dados probatórios somente foram conhecidos, pelo Poder Público, em razão de anterior transgressão praticada, originariamente, pelos agentes estatais, que desrespeitaram a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar. - Revelam-se inadmissíveis, desse modo, em decorrência da ilicitude por derivação, os elementos probatórios a que os órgãos estatais somente tiveram acesso em razão da prova originariamente ilícita, obtida como resultado da transgressão, por agentes públicos, de direitos e garantias constitucionais e legais, cuja eficácia condicionante, no plano do ordenamento positivo brasileiro, traduz significativa limitação de ordem jurídica ao poder do Estado em face dos cidadãos. - Se, no entanto, o órgão da persecução penal demonstrar que obteve, legitimamente, novos elementos de informação a partir de uma fonte autônoma de prova - que não guarde qualquer relação de dependência nem decorra da prova originariamente ilícita, com esta não mantendo vinculação causal -, tais dados probatórios revelar-se-ão plenamente admissíveis, porque não contaminados pela mácula da ilicitude originária. (...)

No âmbito do PAF, embora não haja previsão expressa acerca de proibição de prova ilícita no Decreto nº 70.235/72, a Lei nº 9.784/99, que é de aplicação subsidiária, traz essa previsão no seu art. 30.

Conforme abordam NEDER e LÓPEZ:

O devido processo legal é considerado princípio fundamental do processo, por ser a base sobre o qual os outros se sustentam. Representa garantia inerente ao estado Democrático de Direito de que ninguém será condenado sem que lhe seja assegurado o direito de defesa⁴⁹.

Todavia, embora o direito à prova esteja inserido nessas garantias, tal direito não é absoluto, já que há vedação no ordenamento pátrio, às provas obtidas por meio ilícito (art. 5º, LVI, CF/88).

Ainda, a jurisprudência administrativa tem acompanhado este entendimento, como é o caso da ementa do Acórdão nº 301-28.638 do Conselho de Contribuintes, de 17/2/98, a saber:

Prova Ilícita. Decisão fundamentada em prova ilícita, obtida com violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, chocam-se com a lei processual vigente, e caracterizam a nulidade absoluta da prova. Provimento do recurso para acolher a preliminar de improcedência do lançamento por carência de prova⁵⁰.

⁴⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.44.

⁵⁰ *Idem ibidem*, p. 60.

3. O CONVENCIMENTO DO JULGADOR

Encerrada a instrução probatória e percorridas as fases do PAF, em determinado momento o julgador terá de proferir sua decisão de forma fundamentada. A norma é para o julgador o ponto inicial que levará à decisão dos conflitos, já que com base nela há possibilidade de qualificar o que tem caráter obrigatório, o que é proibido ou permitido. Mas, outro aspecto importante, como está sendo apresentado ao longo desse trabalho, é a valoração das provas, posto que se considera provado um fato quando o julgador o admite como existente ou verdadeiro.

Tomando-se a prova em sentido de enunciado, esta se apresenta como fato jurídico em sentido amplo: (i) fato, por relatar acontecimento pretérito; (ii) jurídico, por integrar o sistema do direito; (iii) em sentido amplo, por ser apenas um dos elementos de convicção que, conjugado com outros, propiciará a constituição do fato jurídico em sentido estrito, constante do antecedente da norma individual e concreta veiculada pelo ato de lançamento, de aplicação de penalidade ou de decisão administrativa ou judicial⁵¹.

Uma acepção muito utilizada de prova diz respeito ao efeito que o resultado do procedimento probatório exerce sobre a convicção do destinatário. Em sentido objetivo, prova significa a constatação demonstrada de um fato ocorrido. Em sentido subjetivo, é o meio de convencimento do destinatário. Ainda, segundo Nicola Framarino dei MALATESTA, mencionada por TOMÉ, prova seria:

“O meio objetivo com que a verdade atinge o espírito; e o espírito pode, relativamente a um objeto, chegar por meio das provas tanto à simples credibilidade, como à probabilidade e certeza; existirão, assim, provas de credibilidade, de probabilidade e de certeza. A prova, portanto, em geral, é a relação concreta entre a verdade e o espírito humano nas suas especiais determinações de credibilidade, probabilidade e certeza⁵².”

⁵¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 71.

⁵² *Idem ibidem*, pg. 80-81.

Por sua vez, o art. 29 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

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

Assim, embora se possa considerar que o julgador tome sua decisão pelo “livre convencimento”, tal assertiva não é totalmente precisa.

Conforme comenta NEDER: “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”.⁵³

O critério eleito, no que tange ao conhecimento, é o da “persuasão racional”, que confere certa margem de liberdade na decisão, porém, desde que esteja em consonância com o conjunto probatório constante no processo.

Para NEDER e LÓPEZ:

No processo administrativo fiscal federal vige o sistema de persuasão racional ou de livre convencimento motivado, o qual dá ao fiscal e ao julgador liberdade de valoração das provas, porém, apenas podendo decidir com fulcro naquelas existentes no processo, pois, diante, de tal teoria, o que não está nos autos não está no mundo⁵⁴.

Portanto, tem-se que a atividade decisória é complexa e requer conhecimentos e experiências adquiridas pelo julgador no decorrer de sua vida social e profissional que, certamente, influi na valoração das provas. Desta forma, o julgador, bem como com base nas normas vigentes e em seus conhecimentos e valores, adota como provados os fatos que considerar convincentes, uma vez que escolher é valorar.

⁵³ NEDER, Marcos Vinicius. *Aspectos formais e materiais do Direito Probatório*. IN: NEDER, Marcos Vinicius; SANTIS, Eurico Marco Diniz de (Coords). *A prova no processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p 27.

⁵⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo op*; cit., p. 310.

Ainda quanto aos valores, conforme TOMÉ:

As coisas, inclusive as normas jurídicas, não têm valor em si, independentemente da ação e apreciação humana. Os valores são sempre atribuídos pelo homem, quer pelo legislador, ao eleger fatos para compor a hipótese normativa e escolher relações para figurarem como correspondentes consequência da causalidade jurídica, quer pelo aplicador do direito, ao interpretar as normas gerais e abstratas, os fatos alegados e provas apresentadas, fazendo-o a partir de suas vivências, de suas preferências, ainda que inconscientes, construindo, com base na combinação desses fatores, normas individuais e concretas⁵⁵.

O destinatário da prova é o julgador, que orientado pela persuasão racional – e não somente pelo livre convencimento – decide atendo-se ao conjunto de provas presentes nos autos. Assim, embora haja liberdade de apreciação, o convencimento está associado ao material provado nos autos, embora a autoridade julgadora possa determinar a complementação caso entenda serem, as provas apresentadas, insuficientes à formação de seu convencimento. De qualquer forma, conclui-se que o julgador fica limitado, em suas decisões, aos fatos alegados e provados.

O livre convencimento está presente no art. 131, do Código de Processo Civil, no sentido de o juiz apreciar livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Contudo, devem ser indicados na sentença os motivos que levaram à formação do convencimento. O art. 29, do PAF, assemelha-se ao disposto no artigo 131 do CPC.

Há, também, alguns princípios que norteiam a apreciação probatória, tais como⁵⁶:

- i) unidade probatória – o conjunto das provas deve ser considerado em sua integridade;
- ii) aquisição da prova – uma vez produzidas, as provas têm de ser consideradas independentemente da parte que as apresentou;
- iii) necessidade da prova – imperativo de que os fatos estejam demonstrados com provas produzidas nos autos, sem que o julgador

⁵⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pg. 242.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 248-250.

- possa suprir ausências de elementos probatórios com o emprego do conhecimento que tenha acerca dos fatos;
- iv) aplicação das regras científicas na prova – veda que o julgador desconsidere questões demonstradas cientificamente, sem justificativa plausível;
 - v) experiência em matéria probatória – ao valorar as provas o julgador faz uso, consciente ou não, de seus conhecimentos e experiências e
 - vi) “*favor probationis*” – dois aspectos: (vi.1) admissibilidade de novos elementos de prova se o que já existe não basta e (vi.2) em caso de dúvida, certos enunciados probatórios devem ser interpretados favoravelmente a uma parte, similar ao “*in dubio pro reo*” do Direito Penal

Ainda, no tocante à verdade material buscada e à importância dos princípios no julgamento - focos deste trabalho -, tem-se, segundo Helda Pedrita Araújo Azevedo SILVA:

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

O mundo da experiência, porém, não pode ser integralmente descrito. O real é infinito e irrepetível e cada objeto possui um número ilimitado de determinações. Por isso 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.

No julgamento, são três as verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal, com provas; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte, com provas; c) verdade do julgador. Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

(...)

O que se busca no processo administrativo é a verdade material. Serão considerados todas as provas e fatos novos, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas. Interessa à Administração que seja apurada a verdade real dos fatos ocorridos (verdade material) e não

apenas a verdade que é, a princípio, trazida aos autos pelas partes (verdade formal)⁵⁷.

Por fim, SILVA conclui quando ao convencimento do julgador:

Na análise da prova, o operador oficial do direito deverá buscar a verdade, não lhe sendo admitido falseá-la, seja qual for a adjetivação que se lhe imponha (verdade material, fática, processual). Na condução do processo há que se ter em conta o processo de fixação formal da prova, no qual o julgador se atém à análise dos meios de prova definidos em lei, à valoração e admissibilidade das provas apresentadas, para formar o seu livre convencimento para decidir.

Entretanto, não há para o órgão jurisdicional qualquer folga de conduta subjetiva ou flexibilização de vontade, pelo arbítrio ou discricionariedade, no exercício da função jurisdicional, porque, a existirem tais hipóteses, quebrar-se-ia a garantia da simétrica paridade dos sujeitos no processo. Mas, também há que se observar que a investigação do julgador não deverá adentrar qualquer fato fora da lide, ainda que como verdadeiro se apresente⁵⁸.

Por fim, acrescenta-se o entendimento acerca da busca da verdade no âmbito do PAF, de acordo com NEDER e LÓPEZ, quando o julgador examina as provas:

Contudo, mesmo no processo administrativo não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade de ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há maior liberdade na busca das provas necessárias à formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade. O poder instrutório do julgador é definido pelos limites da lide formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do princípio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos autos após a inicial⁵⁹.

Portanto, por meio de uma atividade intelectual, o julgador aprecia as provas como um todo – conjunto probatório - no intuito de decidir, de forma fundamentada,

⁵⁷ SILVA, Helda Pedrita Araújo Azevedo e. *Verdade Material e Prova no Processo Administrativo Fiscal*. Monografia (Pós-graduação em Direito Processual Tributário). Universidade de Brasília, 2008, pg. 21-22.

⁵⁸ *Ibidem*, p.26-27.

⁵⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez.op. cit., p. 79.

acerca da veracidade ou não dos fatos alegados pelas partes e provas por elas produzidas.

CONCLUSÕES

Com o crescimento das atividades do Estado, entre outras necessidades, foi preciso criar mecanismos para que a Administração Pública, dentro dos princípios de um Estado Democrático de Direito, pudesse exercer suas funções com proteção aos administrados. Nesse esteio tem-se, por exemplo, o dever de obediência a diversos princípios.

A utilização do processo, no caso o processo administrativo fiscal (PAF), como instrumento de atuação estatal vem ao encontro dessa necessidade. Ou seja, necessidade de a Administração exercer o seu papel, porém, resguardando os direitos dos administrados, seja por meio de socorro no âmbito da própria Administração Tributária, seja junto ao Poder Judiciário.

Entendido o processo administrativo como um instrumento de controle de legalidade do exercício de algumas atribuições contida na Função Executiva, este sempre será exercido por procedimento. Ou seja, por meio de uma exteriorização formal de atos praticados em sequência e inter-relacionados, para fins de obtenção da decisão final.

O contencioso administrativo é, então, um sistema de proteção jurisdicional voltado à solução de conflitos entre o Fisco e o contribuinte, regulamentado pelo Decreto nº 70.235/72 e, subsidiariamente, pela Lei nº 9.784/99.

Desta forma, sendo o PAF uma sequência de atos que objetiva a solução da lide, este pode ser dividido em fases, quais sejam: (i) instauração; (ii) instrução; (iii) julgamento e (iv) recursal. Duas dessas fases, instrução e recursal foram o foco deste trabalho no tocante à produção de prova, dentro das regras e princípios aplicáveis ao PAF, visando o convencimento do julgador acerca dos fatos alegados na busca de uma solução justa em atendimento. Isso, em especial, considerando-se o respeito à ampla defesa e ao contraditório, ambas necessárias ao devido processo legal, sendo a prova o meio de se buscar a verdade material.

Ainda, em obediência ao princípio da legalidade o julgador deve buscar a verdade material, uma vez que o PAF visa assegurar a legalidade na apuração do fato gerador e conseqüente constituição do crédito tributário. Ou seja, havendo impugnação, o julgador deve pesquisar se ocorreu a hipótese de incidência prevista em lei, independentemente do que estiver sendo alegado, ainda que dentro dos limites impostos pela legislação vigente.

Acrescenta-se que a verdade material ou verdade real, embora não seja um princípio específico do PAF, no processo judicial, ressalvado o Direito Penal, busca-se a verdade formal, que é obtida do exame dos fatos e das provas produzidas pelas partes e trazidas aos autos.

Destarte, conclui-se que no âmbito dos recursos administrativos - meios que os administrados têm de provocar o reexame do ato pela Administração Pública -, esta pode e deve corrigir os seus atos defeituosos em função do poder dever de autotutela. Nesse sentido, a prova tem bastante importância na formação da convicção do julgador quando no julgamento do processo administrativo fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 5.10.1988, p.1 (anexo).

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 29.3.1999, p.1.

_____. Decreto nº 5.172, 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 27.10.1966, p.12452.

_____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 7.3.1972, p. 1923.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 17.1.1973, p. 1.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 1.2.1999, p.1 e retificado no DOU de 11.3.1999.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 11.1.2002, p.1.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. *Diário Oficial*, Brasília, DF, de 19.3.2007, p.1.

_____. Acórdão do Supremo Tribunal Federal - HC 93050 / RJ - disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=HC\(93050.NU ME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=HC(93050.NU ME.)&base=baseAcordaos) . Acesso em 29. set. 2010.

_____. Voto do Min. Dias Toffoli no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 630147, impetrado por Joaquim Roriz, candidato ao governo do Distrito Federal, conta a aplicação da Lei da Ficha Limpa (Lei Complementar 135/10) nas eleições de 2010, arquivado por perda do objeto após desistência da candidatura. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/re630147DT.pdf> (versão em revisão). Acesso em: 24 set. 2010.

CARREIRA ALVIM, José Eduardo. *Elementos de Teoria Geral do Processo*. Editora Forense, 4ª Edição, p.276.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DINAMARCO, Cândido Rangel; Apud GUERRA, Marcelo Lima, *Execução forçada – controle de admissibilidade*, 2. ed., São Paulo: RT, 1998, p.27.

FIGUEIREDO, Lucia Vale. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Malheiros, 2011, 5ª edição, p. 424.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*, 2000. t.3, pp.X-17.

GRECO FILHO, Vivente, *Direito Processual Civil Brasileiro*, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1993, v.1, p.47.

JANCZESKI, Célio Armando. *Da Prova No Processo Administrativo Fiscal*. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=29>. Acessado em 18/8/2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguição de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*, 1997, pp.68-79.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2009, p.5.

MIRANDA, Pontes. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 5 ed., atualizada por Sérgio Bermudes, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.78.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.93.

NEDER, Marcos Vinicius. *Aspectos formais e materiais do Direito Probatório*. IN: _____; SANTIS, Eurico Marco Diniz (Coordenadores). *A prova no processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

_____; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA DO BRASIL. Legislação. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em 8 out. 2010.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p. 38, 41, 48 e 56 e 174.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *O Uso das Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 31, ano 8, março/abril 2000,

São Paulo: RT, p. 99.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.