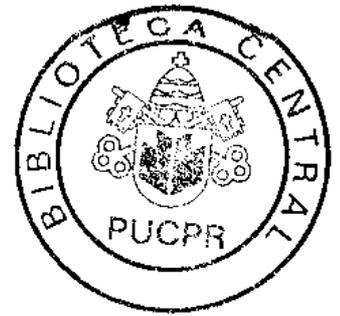


ALESSANDRA DABUL



## DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em Direito Econômico e Social, do Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Orientador: Prof. Doutor James Marins

CURITIBA  
2003

# TERMO DE APROVAÇÃO

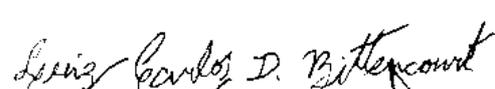
ALESSANDRA DABUL

## DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do Grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito Econômico e Social, Setor de Ciências Jurídicas, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

  
Orientador: Professor Doutor James Marins  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

  
Professor Doutor Roberto Ferraz  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

  
PROF. DR. LUIZ CARLOS DABUL BITTENCOURT.  
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

À

Luiza, o meu amor, a minha vida

## AGRADECIMENTOS

Muitas são as pessoas que tenho vontade de aqui mencionar devido à importância que tiveram em minha vida durante o curso de mestrado. Não somente durante a elaboração deste trabalho, mas também aqueles que incentivaram-me a comparecer às aulas a realizar os estudos, leituras e trabalhos. Agradeço à todos os meus mestres e aos meus colegas, pela amizade e pelos ensinamentos.

Infinitos agradecimentos ao meu orientador Professor Doutor James Marins, sem a sua constante atenção e ajuda este trabalho, certamente não teria saído de suas primeiras páginas.

Aos meus amigos de todos os dias meus agradecimentos pela paciência comigo e pelo constante incentivo que vocês muitas vezes nem sabiam que estavam me dando.

Aos meus colegas de escritório também não posso deixar de agradecer porque todos, direta ou indiretamente me ajudaram a finalizar o curso, em especial Dra. Alexsandra Prudlik, Dr. Eduardo Vivacqua, Dr. Rodolfo A. P. da Costa, integrantes diretos da minha equipe de trabalho e que por muitas vezes compreenderam a minha ausência e o realizaram, Dr. Demétrius Macei, pelo incentivo constante, Dr. Antonio dos Santos Jr., e Dra. Waldirene Gobetti Dal Molin pela amizade, Dr. Rodrigo R. Rebelo da Silva pelas discussões teóricas, auxílios e opiniões, Dr. Marcos Leandro Pereira, por tudo, sempre.

À minha família, porto seguro de todas as horas, minha mãe, meus irmãos, meu muito obrigado. À minha filha, Luiza, por sua paciência e compreensão infinita, dedico este trabalho.

## Sumário

Resumo	08
Summary	09
Introdução	10

### I – Parte Geral

#### Capítulo I - O Processo Administrativo Tributário em face da Constituição Federal de 1988

1.1. A questão do interesse público	15
1.2. Da suposta supremacia do interesse público em detrimento do particular	17
1.3. Direitos e garantias dos contribuintes em relação à prova	31

#### Capítulo II– Fixação dos Princípios Constitucionais em matéria processual e em matéria processual tributária

2.1. A auto-aplicabilidade dos Princípios e das Garantias Individuais	33
2.2. Procedimento e Processo Administrativo Tributário	35
2.3. Princípios do Procedimento e do Processo Administrativo Tributário	38
2.4. Fases do Processo Administrativo Tributário	41
2.5. A garantia do devido processo legal e do contraditório em face da Constituição Federal de 1988	42
2.6. A ofensa aos direitos e garantias do contribuinte em face da errônea interpretação atribuída à presunção de legitimidade dos atos da administração pública	43

#### Capítulo III - O significado da verdade como sistema de garantias

3.1. Teorias da verdade	44
a) pragmatismo	44
b) consenso	45
c) correspondência	45
d) coerência	45
e) idealismo lógico	45
f) fenomenalismo	46
3.2. verdade formal e verdade material	47
3.3. verdade como sistema de garantias	49

## Capítulo IV – A busca da verdade através da realização da prova

4.1. A prova como instrumento da busca da verdade	55
4.1.1.O significado do vocábulo “prova”	56
4.2. Do objeto da prova	58
4.3. Meios de prova	60
a) prova documental	61
b) prova testemunhal	64
c) prova pericial	66
d) a confissão	66
e) indícios e presunções	66
f) outros meios de prova	69
4.4. Prova e verdade	70
4.5. Da convicção e da certeza	72
4.6. Probabilidade e certeza	73

## II – Parte Especial

### Capítulo I – Do lançamento

1.1. O conceito de lançamento	75
1.1.1 A doutrina e a jurisprudência quanto a natureza constitutiva ou declaratória do lançamento	76
1.2. A verdade como sustentáculo do lançamento	80

### Capítulo II – O lançamento tributário e a prova

2.1. Lançamento tributário como ato ou como procedimento	82
2.2. Da prova antes do processo	85
2.3. A prova durante a fiscalização como viabilização do lançamento válido	86
2.4 A possibilidade de instrução dos processos administrativo e judicial com a prova produzida durante a fiscalização	89

### Capítulo III – Da produção de Provas na etapa litigiosa

3.1. O pedido de produção de provas	90
3.2 A ausência de apreciação do pedido de produção de provas	92
3.2.1. Recusa e fundamentação	92
3.3. Presunção de legitimidade dos atos da administração pública	94
3.4. O ônus da prova	95

### Capítulo IV - Controle jurisdicional sobre o Processo Administrativo Fiscal sob o enfoque probatório

4.1. A intervenção do Judiciário no processo administrativo tributário	99
4.2. Momento e forma da intervenção	100
4.3. Possibilidade de intervenção do Judiciário em face da recusa à produção de provas durante o procedimento de fiscalização	101
4.4. A busca da tutela jurisdicional específica à questão da prova e o afastamento da presunção de opção da esfera judicial em detrimento da esfera administrativa	101

### Capítulo V - Análise da legislação acerca do processo administrativo tributário

5.1. O Decreto 70.235/72 e sua impropriedade em face da Constituição Federal de 1988.	103
Conclusões	110
Referências Bibliográficas	112

## RESUMO

O trabalho traz uma análise da possibilidade de se produzir atividade probatória em sede de Processo Administrativo Tributário. Trabalhando temas constitucionalmente dispostos, tais como: respeito ao devido processo legal e ainda à extensão deste aos litigantes em processo administrativo, passamos pelo tema da defesa dos interesses dos litigantes sem contudo se admitir a força incontestável do chamado interesse público.

A verdade como objeto que se busca quando da realização da prova também foi objeto de rápidas palavras no presente trabalho. Da mesma forma o lançamento e o nascimento da obrigação tributária e sua manutenção que tome por base o lançamento válido.

As modalidades de prova que podem ser produzidas no processo administrativo tributário, o momento de sua produção e ainda a denominação das mesmas como pré-processuais ou ainda como provas impróprias também constituem objeto de análise do presente trabalho.

Finalmente, a legislação infra-constitucional é também objeto de análise, considerando-se sua impropriedade em face da Constituição Federal de 1988.

## Summary

The present study gives us an analysis on the evidence production during the administrative proceeding, considering Tax Courts. Developing issued that are exposed in the Federal Constitution Text and also the extension of these to the litigants without admitting the unquestioning power of the so called public interest.

The truth, as the object persecuted with the production of the evidence was also part of our considerations. In the same way the assessment and the obligation to collect the tax, the moment the tax turns out to be an obligation.

The modalities of evidence production that can take place during the administrative procedure or before that one with the classification as “pre-procedural” evidence and not in the formal way produced evidence are also an object of the present study.

Finally, the law applicable to the administrative proceeding and Federal Constitution, the points of validity or not, are also object of our analysis.

## Introdução ao tema

Desafio que nos propusemos, o da análise da prova no processo administrativo tributário, mostrou-se de proporções maiores quando nos defrontamos com a escassez de doutrina que abordasse de forma direta o tema. Recompensadora no entanto a tarefa em face de sua comprovada dificuldade. Raros os autores que enfrentaram o tema ao invés de tangenciá-lo.<sup>1</sup>

É certo que o tema vem muito bem trabalhado em sede de Direito Processual Civil e de Direito Processual Penal, no entanto, em matéria tributária pouco se encontra e que sirva em especial ao curso do Processo Administrativo.

Em terreno árido, servindo-nos em alguns momentos até mesmo dos ensinamentos da chamada teoria geral do processo e dos conhecimentos de processo civil, procuramos construir um caminho à busca da resposta às questões que também surgiram durante nossas investigações, e buscamos então encontrá-las em autores que tratassem especificamente do tema em matéria processual tributária.

Partimos de dois marcos constitucionais que se complementam, e então realizamos a abordagem do tema da prova no Processo Administrativo Tributário. O direito à sua produção, necessidade e

---

<sup>1</sup> Em matéria de direito processual tributário, pouco se encontrou acerca da questão da produção de prova, em especial no curso do processo administrativo. Alguns autores no entanto trataram do tema de maneira direta. Na doutrina pátria veja-se principalmente:

BONILHA, Paulo Celso, *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, 2a. ed., São Paulo: Dialética, 1997; HOFFMAN, Susy Gomes, *Teoria da Prova no Direito Tributário*, Copola, Campinas, 1999.

Na doutrina estrangeira, veja-se:

GRANDAL, Ana María Pita, *La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1998; MOLINO, Antonio María López, *Régimen Jurídico de la Prueba en la aplicación de los Tributos*, Aranzadi Editorial, 1998; LÓPEZ, Roberto I. Fernández, *La Comprobación de Hechos Por la Inspección de Los Tributos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1998.

momento da ocorrência. Conseqüências do processo sem a observância deste direito.

É no artigo 5o., incisos LIV e LV da Constituição Federal que localizamos o ponto fundamental do presente estudo. Considerando-se um sistema constitucional que assegura que “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e ainda que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” temos que não se poderá falar em Processo Administrativo Tributário sem que se assegure que o mesmo não transcorrerá como mero antecedente do processo judicial.

Se a Constituição Federal de maneira expressa assegura a ocorrência do devido processo legal aos litigantes em processo administrativo, assegura deste modo a igualdade das partes também neste processo, não havendo razão para se falar em sobreposição de interesses, posto que se estaria em face de ato da administração pública ( o ato de lançamento) que surge como verdade irrefutável, posto que tendente à assegurar o atendimento ao chamado interesse público. Neste trabalho, buscamos desmitificar afirmações como estas, mostrando o que se entende pela busca da manutenção e atendimento ao interesse público como algo tradutor do interesse da coletividade e do atendimento à segurança jurídica trazida pelo respeito ao princípio constitucional da igualdade das partes, em especial no curso do processo.

Destes dois elementos essenciais (interesse público e devido processo legal) partimos e à eles retornamos em diversos momentos de nosso estudo, tendo os mesmos por fios condutores das observações, colocações e conclusões que aqui estamos a propor.

Como já dissemos, foi no curso de nossos trabalhos que verificamos a necessidade de se estruturar o tema, partindo-se dos dois princípios já citados, de sua aplicabilidade em face da norma, da lição de Canotilho, e vivenciamos o momento de sobreposição ou não destes princípios em face das normas existentes e aplicáveis ao tema central, qual seja, o da produção da prova em processo administrativo tributário.

Quando passamos ao estudo do devido processo legal, seu significado e alcance. Enfrentamos o problema da produção ou não de prova no curso do procedimento administrativo tributário, e se passível de produção, teria a citada produção probatória atendido ao procedimento necessário, à observância do devido processo legal.

Questões tais como a da validade da prova produzida em sede de processo administrativo em face do processo judicial, tendo em vista a observância, no curso de sua produção do devido processo legal, surgiram e serão resolvidas, senão de maneira definitiva, pelo menos como proposição, no curso do presente trabalho. Não tencionamos esgotar qualquer dos temas que aqui trouxemos, nossa intenção aqui foi a de traduzir algumas de nossas leituras acerca do tema e também de temas correlatos face à escassez de estudos diretos, como já afirmamos. Ousamos estabelecer propostas novas, porém de nenhuma maneira buscamos respostas definitivas para as mesmas.

Ainda, tema que se aborda no presente trabalho e que não se propõe a resposta definitiva, e sim acrescenta-se observações e fundamentações é o da produção de prova no âmbito do lançamento. Ocorre a mesma? Em que momento? Quais os seus pressupostos de validade?

Diante destes questionamentos surgiu a importância de se investigar a utilidade do procedimento de fiscalização como instrumento de preparação da prova, qual a natureza da atividade do Fiscal? Quais os

limites da fiscalização válida dentro do sistema constitucional vigente? Diante da análise da concepção que se dá à expressão interesse público, como observar-se o atendimento à dito interesse e como manter-se ativa a observância aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte?

Ainda, questionando-se a atividade da fiscalização que determina o recolhimento de livros fiscais constitui produção de prova ou seria uma simples investigação? Identificamos que grande parte da doutrina<sup>2</sup> conclui pela ausência de atividade probatória no curso do procedimento administrativo, prestando-se a atividade à mera investigação e na busca, pela fiscalização de suporte à sua pretensão tributária.

Diante disto, e da ausência de atividade probatória, como tratar os temas de quebra de sigilo fiscal, bancário e ainda o confisco de documentos? Qual a tutela que se pode atribuir ao contribuinte diante desta desconsideração doutrinária da existência de atividade probatória?

Nas palavras de Ana María Pita Grandal<sup>3</sup>, os processualistas buscaram definições unicamente para provar sua ciência que se constitui no desenvolvimento de um processo perante a via jurisdicional, e deixaram os doutrinadores, sem nome técnico toda aquela série de atos que se desenvolvem dentro de um procedimento ou até mesmo de um processo, mas perante uma via distinta da judicial.

Foi a partir desta análise que optamos por criar uma classificação, sem qualquer pretensão de inovação doutrinária e sim no intuito de organizar a necessária condução às respostas esperadas à tantos questionamentos. Assim, surge em nosso trabalho a classificação das

---

TABOADA, Palao – “Naturaleza y estructura de procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, estudio preliminar a Principios de Derecho Tributario, de A. Berliri, Madrid, Derecho financiero, 1974; PITA, Ana María, La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas Y Sociales, Madrid 1998; XAVIER, Alberto, Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ed, Rio de Janeiro: Forense, 1997.  
GRANDAL, Ana María Pita, obra citada, pág. 26

provas como processuais e aquelas pré-processuais e a partir de tal classificação é que analisamos a propriedade ou não de tais provas. Seria aquela atividade pré-processual, a instrumentalização dos fatos que serão efetivamente comprovados?

Como já mencionamos, embora tenhamos apoio na doutrina processual civil, nossa intenção é a de efetuar uma abordagem do estudo perante o processo administrativo tributário, pelo que concluiremos não apenas pela possibilidade, mas pela necessidade de se assegurar o atendimento à realização do contraditório e da ampla defesa, consubstanciada na produção de provas.

Abordaremos também no desenvolvimento de nosso tema a legislação pertinente ao processo administrativo e as alterações trazidas pelas Medidas Provisórias 66/02 e 75/02, a primeira, em especial no que diz respeito aos seus artigos direcionados ao procedimento administrativo tendente à desconstituição dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, e a segunda no tratamento quanto às limitações impostas relacionadas ao processo administrativo.

Na parte especial de nosso estudo, trataremos do lançamento tributário e também do nascimento da Obrigação Tributária. Das lições do Professor Paulo de Barros Carvalho e o esquema trazido pelo Professor James Marins efetuaremos a conexão dos estudos da obrigação tributária e da prova em face da infalibilidade do fenômeno da incidência. As provas formalizam a incidência tributária, mobilizando a fase estática da tributação.

## **I – Parte Geral**

### **Capítulo I - O Processo Administrativo Tributário em face da Constituição Federal de 1988**

Sumário: 1.1. A questão do interesse público; 1.2 – Da suposta supremacia do interesse público em detrimento do particular; 1.3. – Direitos e Garantias dos contribuintes em relação à prova

#### **1.1. - A questão do interesse público**

Conforme se observará, no curso de nossa exposição, não iremos nos posicionar em defesa dos interesses de uma ou outra parte envolvida na tributação, ente tributante ou sujeito passivo da tributação, mas traremos, à partir da análise do texto constitucional fundamentos para que seja reconhecida a necessidade de observação do devido processo legal no curso do processo administrativo tributário.

Demonstraremos a necessidade de se legitimar o processo administrativo fiscal e para que tal legitimação ocorra, faz-se mister o claro entendimento de que os interesses que devem prevalecer no curso deste processo são os interesses garantidos pela Constituição Federal. Não há que se falar portanto em curso de processo administrativo fiscal para a defesa dos interesses da fiscalização onde prevaleça pura e simplesmente ato praticado pela administração pública, pautando-se tal manutenção na justificativa de que o ato administrativo deve prevalecer posto que busca atender ao interesse público ou coletivo, pela aplicação dos recursos extraídos, coletados quando da tributação.

Veja-se que o Estado possui a auto-tutela de seus interesses dentro da atividade formalizadora, e, assim sendo não há que se admitir a colocação da administração pública em posicionamento de privilégio quando da

instauração de um processo sem que com isto se esteja ofendendo ao princípio do devido processo legal.

Importante que se tenha em mente que vivemos sob a égide de uma Constituição Federal pautada num sistema de direitos e garantias individuais, sendo a manutenção do Estado de Direito, que respeita esta base de sua criação a manutenção em última análise do chamado interesse público.

Analise-se nossa Constituição Federal, não apenas sob o aspecto Kelseniano de norma hierarquicamente superior às demais. Analisemos a Constituição Federal em sua essência primordial, a de norma tradutora dos anseios de uma nação e como garantia da defesa dos interesses daquelas classes, que, embora representadas, não sejam a classe dominante.

Em nosso sistema constitucional, atualmente vigente, não sobra espaço para a denominação de situações que não refletem a realidade. Em nosso sistema, não há que se denominar interesse público o que se traduz por interesse do Poder Público, como algo individual que recebe a mera denominação de coletivo. Muito pertinentes as palavras de Ferdinand Lassalle<sup>4</sup>, em afirmação feita diante da análise que tecia acerca das Constituições escritas não tradutoras dos anseios da população:

“Podem os meus ouvintes plantar no seu quintal uma macieira e segurar no seu tronco um papel que diga: “Esta árvore é uma figueira.” Bastará este papel para transformar em figueira o que é macieira? Não, naturalmente. Embora conseguissem que seus criados, vizinhos e conhecidos, por uma razão de solidariedade, confirmassem a inscrição existente na árvore de que o pé plantado era uma figueira, a planta continuaria sendo o que realmente era e, quando desse frutos, destruiriam a fábula, produzindo maçãs e não figos. Igual acontece com as Constituições. De nada servirá o que se escrever numa folha de papel, se não se justifica pelos fatos reais e efetivos do poder.”

---

<sup>4</sup> Lassalle, Ferdinand, A Essência da Constituição, ed. Lumen Juris, 6a. edição, Rio de Janeiro, p. 37.

Abordando nosso tema, veja-se que não há que se outorgar títulos não tradutores da realidade. Não há que se intitular defesa de interesse público, aquilo que interesse público não é. E nossa Constituição é muito clara e bem escrita no que diz respeito ao tema que ora abordamos, não se pode então admitir seja a mesma utilizada conforme interpretações diversas do seu próprio conteúdo.

Faremos a seguir, análise perfunctória do tema da supremacia de interesses para que possamos então demonstrar, aí sim, de maneira mais aprofundada a necessidade de atendimento aos chamados interesses pretendidos pela busca da verdade material e da garantia de um processo administrativo fiscal confiável, como em última análise busca-se em atendimento ao interesse público, enquanto coletivo.

## **1.2 – Da suposta supremacia do interesse público em detrimento do particular**

Vivemos, pelo menos à partir da entrada em vigor da Constituição de 1988, com a ocorrência das mais amplas alterações políticas, buscando uma democracia plena, a reafirmação das garantias dos direitos individuais, para que se reconheça de maneira efetiva a existência do verdadeiro Estado de Direito.

O Estado de Direito se mantém, desde que preserve seus próprios fundamentos, preserve os elementos autorizadores de sua criação e manutenção. Quando é o próprio cidadão, que, em última análise autoriza a existência do Estado, autoriza que este lhe tutele direitos e também lhe opõe direitos, se, inatendidos pelo próprio Estado. Norberto Bobbio, citado por Carlos Ari Sundfeld, diz que:

“Estado de Direito é o criado e regulado por uma Constituição (isto é, por norma jurídica superior às demais), onde o exercício do poder político seja dividido entre órgãos independentes e harmônicos, que controlem uns aos outros, de modo que a lei produzida por um deles tenha de ser necessariamente observada pelos demais e que os cidadãos, sendo titulares de direitos, possam opô-los ao próprio Estado”.<sup>5</sup>

Assim, a Constituição é o fundamento de validade de todas as normas do ordenamento jurídico. Roque Carrazza, leciona que:

“as normas de mais alto grau encontram-se na Constituição Federal. Prosper Werl afirma que “algumas normas constitucionais são mais diretrizes, outras menos. A Constituição é, pois, um conjunto de normas e princípios jurídicos, atuais e vinculantes”. Sendo, por consequência a Constituição o fundamento de validade de todas as normas do ordenamento jurídico, além da sua supremacia incontestada, prevalece como ordem e sistema, a separação dos Poderes; a superioridade da lei e a garantia dos direitos individuais”.<sup>6</sup>

Mas, no tocante ao aspecto do chamado interesse público (e aqui veja-se a tributação, a arrecadação como tal em linha imediata e a manutenção do Estado de Direito, da tutela dos interesses do Estado, que não podem se distanciar dos interesses do cidadão) e interesse particular (garantias individuais e coletivas da sociedade que são custeadas por ela, para que sejam bem tuteladas pelo Estado), até que ponto aquele poderia se sobrepor a este, dentro da ótica constitucional atualmente vigente? Até que ponto o interesse público se sobrepõe ao interesse individual, custeado pela sociedade e administrado pelo Estado? É certo que só a lei pode definir e limitar o exercício dos direitos individuais, e, que estes podem ceder aos

---

<sup>5</sup> SUNDFELD, Carlos Ari, Fundamentos de Direito Público, 2ª edição – Malheiros, pág. 73.

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 27, 6ª ed., Malheiros.

interesses públicos em situações constitucionalmente previstas (implícita e explicitamente), mas nunca pela vontade isolada do príncipe, ou até mesmo por norma infra-constitucional que desatenda princípios constitucionais. Os direitos individuais, tendo a sua origem na Constituição, não podem ser suprimidos pelo Estado, nem mesmo por via legislativa. Sob este prisma é que se diz que, não se admite processo administrativo contrário aos ditâmes constitucionais, tendente à manutenção do ato praticado pelo administrador público, pura e simplesmente.<sup>7</sup>

Portanto, ainda que o interesse público prevaleça sobre o particular, isso nunca poderá se dar em prejuízo dos direitos individuais previstos na Constituição, mesmo porque, o respeito aos direitos individuais, como objeto estatal, torna-se interesse público.

Da garantia, contida na Constituição, de direitos em favor dos indivíduos, surgirá a noção de direito subjetivo público, isto é, de um direito que o indivíduo titulariza contra o próprio Estado, ampliando o antigo conceito de direito subjetivo, até então circunscrito às relações entre os particulares.

Carlos Ari Sundfeld dita:

“O direito de propriedade que já era assegurado em Roma pelas leis civis, consistia então num direito subjetivo privado: o proprietário tinha a faculdade (o direito) de recorrer aos Tribunais contra qualquer semelhante que invadisse seu imóvel. Mas não teria a mesma faculdade se a violência fosse do Estado; por isso o direito de propriedade era apenas um direito subjetivo privado, não direito subjetivo público (isto é, oponível ao Estado). Contudo, quando a Constituição garante o direito de propriedade como direito individual, está conferindo ao proprietário um direito subjetivo público, que o Estado haverá de acatar e garantir”.

---

<sup>7</sup> Não se tome tal alegação por negativa a uma das características elementares do ato administrativo, sua presunção de legitimidade e sim como uma observação quanto à manutenção de atos administrativos ilegais ou abusivos por suposto atendimento ao interesse público.

Prossegue o autor:

“O Estado, como pessoa jurídica exerce um conjunto de direitos e deveres. Mas o Estado e o homem são iguais: ambos retiram suas personalidades do direito, da Constituição. Se o Estado pretendesse desconhecer os direitos dos indivíduos, manejando um poder que os ferisse, estaria se atribuindo uma personalidade, um poder, que não tem. No momento em que quisesse ultrapassar a linha das competências que a Constituição lhe demarcou, imediatamente evaporaria, pois, fora dos limites dessas linhas, simplesmente inexistente. Isso é evidente: para negar os direitos do indivíduo, o Estado precisaria negar a Constituição, o Estado ao negar os direitos individuais negaria a si próprio”<sup>8</sup>

A tributação, ato expropriatório que é, deve obedecer os estritos ditames constitucionais e complementares, e conseqüentemente às leis que embasadas nestes ditames surjam, sob pena de invasão do próprio direito de propriedade do sujeito passivo. Assim, não se pode negar a existência de um procedimento fiscal, de um ato de lançamento e de um possível questionamento deste ato, sem que se negue a Constituição Federal, sem que se negue vigência aos Direitos e Garantias fundamentalmente assegurados pela Constituição.

Já observamos que a atividade tributária é expropriatória por natureza. O Estado ao receber parcela do patrimônio do indivíduo, está sim a exercer competência que lhe é assegurada pela Constituição Federal, no entanto, somente poderá fazê-lo, seguindo seus exatos termos.

Para que se perceba a importância da observação a tal fato, basta uma leitura do texto Constitucional, onde se verificará a presença da segurança do indivíduo na tributação, trazida pelo texto em capítulos genéricos e específicos<sup>9</sup>. Princípios, considerados como insertos na

---

<sup>8</sup> SUNDFELD, Carlos Ari, obra citada, pág. 66.

<sup>9</sup> Artigos 150 e seguintes da Constituição Federal.

Constituição<sup>10</sup> e em face de normas que lhe são complementares, são verdadeiras normas jurídicas e assim, norma com hierarquia superior à das regras, pois determina o sentido e o alcance destas, que não podem contrariá-lo, sob pena de se por em risco a globalidade do ordenamento jurídico. Lembremos que nossa análise e nosso posicionamento considera os Princípios Constitucionais em face de normas infra-constitucionais.

Para Kelsen “o direito é um sistema de normas”. Mas partindo do pressuposto que o direito é uno e insuscetível de divisão, não há, rigor *rigoris*, uma distinção entre seus ramos. Deve ser o direito observado de forma sistemática. Novamente Roque Carrazza, com propriedade leciona:

“Sistema, pois, é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam. Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em ironia inafastável e de efeitos bem previsíveis...”<sup>11</sup>.

Por princípio jurídico o mesmo autor entende “ser um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Não ignoramos problema que atualmente se enfrenta, o do conflito constitucional interno, onde se tem Regras e Princípios insertos no texto Constitucional e que acabam por conflitar, devendo então fortalecer-se a regra em face dos princípios, uma vez que aquela que outrora era este, fortaleceu-se de modo a transmutar-se em enunciado direto e auto-aplicável de regra.

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 6a. edição, Malheiros, pág. 28.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, obra citada, pág. 28.

Citando Eduardo Couture: *“principio es un enunciado lógico extraído de la ordenacion sistemática y coherente de diversas normas de procedimiento, en forma de dar a la solución constante de éstas el carácter de una regla de validez general”*.<sup>13</sup> Portanto, a generalidade dos princípios é maior do que a das demais normas jurídicas.

Isto posto, tendo assegurado constitucionalmente o princípio da garantia dos direitos individuais, cumpre analisar o fenômeno – princípios - - na aplicação do direito, ou seja na edição das leis, atos administrativos e até mesmo na solução administrativa ou judicial dos litígios.

Em vários momentos do presente trabalho faremos análise específica do Texto Constitucional, seus enunciados aplicáveis ao tema ora sob estudo, cotejando tal texto à legislação aplicável ao Processo Administrativo como um todo, bem como ao Processo Administrativo Fiscal, verificando a adequação ou não dos textos infra-constitucionais ao sistema de Direitos e Garantias que regem também a tributação assegurados pela Constituição Federal. Por ora, tracemos maiores elementos de sustentação que nos conduzirão ao ponto onde pretendemos chegar. Segue-se esquema tracejado por Eros Roberto Grau, que dita:

“a) é incorreta a interpretação da regra, quando dela derivar contradição, explícita ou velada, com os princípios; b) quando a regra admitir logicamente mais de uma interpretação, prevalece a que mais se afinar com os princípios; c) quando a regra tiver sido redigida de modo que resulte mais extensa ou mais restrita que o princípio, justifica-se a interpretação extensiva ou restritiva, respectivamente, para calibrar o alcance da regra com o princípio.”<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 31, 6ª edição, Malheiros.

<sup>14</sup> GRAU, Eros Roberto, Direito, Conceito e Normas Jurídicas – RT. Note-se que também o Autor trata do tema considerando as regras como o Direito Positivo Infra-constitucional.

Do mesmo modo, o artigo 4º da Lei de Introdução reza que quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito. Sabe-se que a autoridade pública; a submissão do Estado à ordem jurídica; a função, a igualdade dos particulares perante o Estado, são alguns dos princípios do direito público.

A autoridade pública tem por obrigação precípua preservar os interesses públicos. Estes, por sua vez, não estão acima da ordem jurídica, ao contrário, é esta que os define. O Estado não tem vontade pessoal, vinculando-se à lei. A atividade legislativa se desenvolve em obediência à Constituição. A lei que deixa de atender a Constituição - por incompetência do órgão emissor, por desatenção ao processo de sua elaboração ou por seu conteúdo violar direitos, regras ou princípios consagrados na Lei Maior é quanto muito ineficaz (para não falar em inconstitucionalidade latente), daí que não obriga ninguém.

Diante destas considerações e tendo-se como vetor a Constituição Federal de 1988; o enfoque é a análise do direito do cidadão, à propriedade e de portanto não ser privado da mesma, senão por exercício de imposição legislativa que conta com expressa recepção constitucional<sup>15</sup>. Analisa-se ainda a produção de provas como necessária à busca da verdade material, indispensável à justa e Constitucional tributação. Como já salientado, a tributação, ao retirar parcela do patrimônio do indivíduo, deve fazê-lo nos exatos termos autorizados pelo Texto Constitucional, e, para que bem se possa analisar tal tema, imprescindível a análise, ainda que perfunctória e direcionada ao ponto em que se quer concluir, do direito de propriedade do particular, por óbvio e sua oposição contra o Estado.

---

<sup>15</sup> Quando se fala em expressa autorização constitucional, quer-se afirmar que a Constituição Federal autoriza a tributação, a edição de leis de acordo com as competências que outorga e nos exatos limites de tal autorização, não se sobrepondo a prerrogativa Estatal de auto-tutela de seus interesses aos direitos assegurados ao contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>, examinando a matéria da tributação concluiu que “a pretensão tributária esbarra em dois primados caríssimos, na estrutura do direito positivo brasileiro; o direito de liberdade e o direito de propriedade... a singela ameaça a esses dois direitos substanciais é motivo suficiente para que se desencadeie toda aquela sucessão de expedientes, alguns do Fisco, outros do sujeito passivo, conduzindo-se a discussão de tal arte que se promova, iterativamente, o controle de legalidade dos atos praticados no plano de gestão de tributos”

Limongi França, assevera que “...suma é a importância da propriedade, não apenas na disciplina do Direito das Coisas, no campo do Direito Privado, como ainda, em meio ao Direito Geral”.<sup>17</sup>

Caio Mário da Silva Pereira, por sua vez, aduz que “propriedade é o direito de usar, gozar e dispor da coisa, e reivindicá-la de quem injustamente a detenha”.<sup>18-19</sup>

Direito de Propriedade, em sentido genérico, abrange todos os direitos que formam o nosso patrimônio, isto é, todos os direitos que podem ser reduzidos a valor pecuniário. A base da conceituação é o conteúdo, ou seja, o direito de usar, gozar, dispor e reivindicar.

Ora, sabido é que o conceito de propriedade se confunde com o de patrimônio e, não há que se esquecer que na área do direito comercial o patrimônio de uma empresa é composto de vários itens, corpóreos e incorpóreos, e, dentre eles, o direito ao crédito tributário, que em muitos

---

<sup>16</sup> Processo Administrativo Tributário (trabalho apresentado ao I Congresso Internacional de estudos Tributários), In Revista de Direito Tributário, 9-10/276, p. 280.

<sup>17</sup> FRANÇA, Limongi, Manual de Direito Civil, v. 3, pág. 104, RT.

<sup>18</sup> PEREIRA, Caio Mario da Silva, Instituições de Direito Civil, 4ª ed., vol. IV, pág. 71, Forense.

<sup>19</sup> Em matéria tributária, quando se fala na reivindicação de propriedade de quem injustamente a detenha, também se fala na busca de valores recolhidos indevidamente (em face de norma inconstitucional) por exemplo do Fisco/Estado.

momentos constitui-se moeda passível de quitação de tributos<sup>20</sup>. Na medida em que ocorre uma redução do patrimônio pela ilegal imposição tributária, e, quando não se garante o justo processo administrativo tendente à verificação daquele ato que impõe tributo que entende o sujeito passivo, não pode lhe ser imposto, é certo que estará ocorrendo uma agressão ao direito de propriedade por aquele que se achava na condição de credor. Restaria então ao contribuinte, sujeito passivo da tributação ilegal, apenas o socorro do Judiciário, posto que o processo administrativo estaria maculado, uma vez que seria defensor apenas dos interesses da administração na manutenção do ato de lançamento.

Ocorreria aí, por conseqüência, uma ofensa ao princípio da igualdade. Nesse passo leia-se o art. 5º da Constituição Federal de 1988: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...”. Isto consagra o princípio da igualdade, não se cogitando nas chamadas desequiparações justificadas, porque se o tratamento de fato é agressivo à isonomia, quando não houver correlação lógica, a parte infratora deve se responsabilizar pelos danos ou prejuízos causados.

Weida Zancaner explicita:

“Toda vez que o administrado sofrer qualquer dano originário de ato ilícito e houver um nexó de causalidade entre a atividade da administração e o evento danoso, o Estado responde, qualquer que seja o dano. O princípio que fundamenta esse ressarcimento é o princípio da legalidade, mesmo porque a administração rege-se sob a égide da legalidade, não devendo dela apartar-se, sendo que, toda vez que o faça deve arcar com as conseqüências; e toda vez que

---

<sup>20</sup> Veja-se neste aspecto a possibilidade antes existente de se utilizar créditos para pagamentos de tributos (crédito-prêmio de IPI, por exemplo) onde se tem, em muitos casos o auto-lançamento, o conseqüente recolhimento do tributo, com a utilização de créditos e, finalmente a fiscalização da empresa tendente à verificação, se houve ou não o adequado creditamento dos valores – procedimento de fiscalização e finalmente a homologação do procedimento.

um administrado sofrer um dano anormal e especial decorrente de atividade ilícita da administração, e houver um nexo de causalidade entre a atividade administrativa e o evento dano, o Estado responde, mas é preciso que, realmente o dano seja anormal e especial, pois, neste caso, o que fundamenta o ressarcimento é o princípio da igualdade dos administrados perante os órgãos públicos”.<sup>21</sup>

A citação acima é válida no sentido de demonstrar que o comportamento ético-jurídico exige uma conduta parametrizada dentro do Direito, como um todo. Quando se trate de danos derivados de comportamento, pouco importa a juridicidade ou ilegitimidade da conduta estatal; havendo nexo de causalidade entre este e o dano, surge a vinculação do Estado (hipótese de responsabilidade por ato ilícito). Sendo assim, percebe-se, na doutrina, o tipo descrito, i.e., há o entendimento que o dano deva ser compensado integralmente pelo Estado. Certamente que, ao se tratar de tema de tributação por presunção ou de afastamento da possibilidade de ampla instrução probatória, o fenômeno, sob pena de ofensa ao princípio, deve ser tratado com igualdade. Igualdade plena em todos os seus termos (Santo Tomás de Aquino: “Direito é o que é devido a outrem, segundo uma igualdade”).

Ainda, no que diz respeito às normas em vigor relacionadas ao processo administrativo fiscal, também estas devem adequar-se ao Sistema Constitucional em vigor, distanciando-se deste, estão automaticamente revogadas, porque com o Texto Maior incompatíveis, inconstitucionais. Veja-se o posicionamento claro de Sérgio Ferraz e Adilson de Abreu Dallari<sup>22</sup> acerca da necessidade no processo administrativo de atendimento ao princípio da igualdade:

---

<sup>21</sup> ZANCANER, Weida, Da Responsabilidade Extracontratual na Administração Pública. RT, pp. 55, 56.

<sup>22</sup> Processo Administrativo, Malheiros, São Paulo – SP, 2001, pág. 53.

“O princípio da igualdade, aplicado no processo administrativo, ganha nuances que evidenciam uma diferença com relação ao tratamento devido às partes no processo civil e levam a uma certa confusão como princípio geral da isonomia e com o princípio da impessoalidade, típico do direito administrativo.

No processo civil, mesmo quando o Estado-administração figura como parte, o Estado-juiz deve zelar pela igualdade entre as partes, que é matizada por alguns privilégios que a lei confere à Fazenda Pública, em homenagem aos interesses públicos que estão aos seus cuidados.

No processo administrativo o Estado é, ao mesmo tempo, parte e juiz, evidenciando, de plano, uma desigualdade fundamental. Mas essa inamovível desigualdade deve ser compensada por uma atuação a mais isenta possível na condução do processo, tendo como norte a igualdade entre as partes. O processo administrativo, obviamente, não pode ser uma pantomima, um ritual sem conteúdo ou, pior que isso, uma simples forma de enganar o administrado de boa-fé.

(...)

Assim, quando dois particulares tiverem direitos ou interesses opostos submetidos ao exame da Administração, esta deverá tratá-los com isonomia, com a mais rigorosa igualdade processual, aos moldes do processo civil, sem qualquer distinção não autorizada pela Constituição Federal, sendo evidentemente proscritos tratamentos diferenciados em razão de amizade ou inimizade, crença religiosa, posições políticas, etc. Estas distinções também não são admissíveis quando se tratar de contenda entre o particular e a Administração, pois, neste caso, além da isonomia, é preciso considerar o princípio da impessoalidade.”

Conforme assevera Lucia do Valle Figueiredo<sup>23</sup>

“Nos tempos em que vivemos sobejam as preocupações a respeito de interesses difusos e esses precisam ser resguardados, ao invés de recompostos. Então a doutrina passa a dar ênfase especial à tutela jurisdicional preventiva, com o

---

<sup>23</sup> Pertinente a leitura de texto de Annamaria Pimentel e Lucia do Valle Figueiredo, Revista Trimestral de Direito Público, v. 2, pág. 249, 1993.

escopo de impedir, por sua atuação, consumação da lesão, porque -- é claro -- desses pequenos e singelos exemplos se constata a total impossibilidade de uma reparação integral. Barbosa Moreira, citando Chiovenda, em texto precioso de 1978, lembra: “O processo deve proporcionar ao vencedor tudo aquilo e precisamente aquilo que ele tem direito de conseguir”<sup>24</sup>

A Professora Annamaria Pimentel, expõe que:

“... a jurisdição é o ponto de equilíbrio das forças que se confrontam num Estado de Direito. Vender a porta de acesso à jurisdição ou estreitar-lhe os umbrais, criando óbices legislativos ou pretorianos, é negar a própria Constituição”<sup>25</sup>

A Professora Lúcia do Valle Figueiredo, dissertando sobre os “Princípios Constitucionais do Processo”, como introdução procurava dar o entendimento sobre a igualdade na lei. Vale a transcrição:

“Aqui eu lembraria que a nossa Constituição consagra -- logo no seu pórtico, no art. 4º -- e tem por fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e o pluralismo político -- a pluralidade dos partidos políticos. Então, nós temos que partir dos fundamentos da Constituição para os direitos e garantias individuais e coletivos, para depois deduzirmos quais os princípios do Processo Civil que têm berço constitucional. É isso que nos interessa: o berço constitucional dos princípios. E já dizem os publicistas que violar um princípio é muito mais sério que violar toda uma lei. E realmente, sem que nós trabalhemos com princípios, nós não poderemos expungir do mundo jurídico determinadas leis que têm aparência de constitucionalidade, mas que na verdade significam a antítese dos princípios constitucionais e das garantias fundamentais

---

<sup>24</sup> Tutela Sancionatória e Tutela Preventiva – Temas de Direito Processual – 2ª série, 2ª ed., Saraiva, 1978, pp. 21 e ss.

<sup>25</sup> PIMENTEL, Annamaria e FIGUEIREDO, Lucia do Valle, Revista Trimestral de Direito Público, v. 2, pág. 249, 1993.

que estão consagradas nesta Constituição, na Constituição da cidadania - como já refletida ontem - que tem garantias individuais, coletivas e difusas”.

e mais adiante:

“O princípio da igualdade é também um limite ao legislador, ao aplicador da lei - seja ele Juiz ou administrador. Já se referia Canotilho, na “Constituição Dirigente”, que a chamada discricionariedade do Legislativo tem que ser aferida diante dos princípios constitucionais; não é o legislador livre. Ele tem que respeitar aqueles princípios constitucionais, quer mesmo implícitos. Tudo o que estiver na Constituição - for vetor constitucional - terá de ser respeitado pelo legislador para que a lei possa ser considerada constitucional, para que haja igualdade na lei”.<sup>26</sup>

É evidente que o objetivo estatal é o de tributar para custear suas obrigações com os particulares que lhe legitimam, e nem poderia ser diferente, mas, nem por isso pode haver desrespeito às garantias individuais, no sistema, por antinomias jurídicas. A expressão interesse público, nos dizeres de Lúcia do Valle Figueiredo

“serviu de “abre-te sésamo” para várias atitudes antidemocráticas, serviu para supedanear vários decretos-leis e para erigir todo um sistema tributário em cima de decretos-leis, a ponto de um ilustre Ministro hoje da Suprema Corte, ao tempo Ministro do Tribunal Federal de Recursos, dizer que, sob a complacência do Judiciário, que não controlou os decretos-leis, todo o sistema tributário se erigia em cima de decretos-leis. Decretos-leis esses que, se fossem contrastados pelo Judiciário, não teriam fonte de validade”.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> PIMENTEL, Annamaria e FIGUEIREDO, Lucia do Valle, obra citada, pág. 249.

<sup>27</sup> Obra citada, pp. 249 e ss.

Diante das colocações feitas até aqui, importante que sigamos em direção, senão da resposta, pelo menos de algumas constatações acerca do tratamento de matéria constitucional no âmbito do processo administrativo.

Se estamos falando em analisar tão somente a aplicação da lei ao caso concreto pela administração pública, se não se tem pretensão a ser deduzida, se não há interposição de interesses, também não há como se deduzir pretensão diversa da meramente legal – aplicação da lei vigente.

Parece-nos equivocado o posicionamento, pelo menos não correto no todo, isto porque, o interesse público, deve ser, antes de mais nada a manutenção do estado de direito, e se tenho legislação inconstitucional a ser aplicada e que irá sustentar lançamento, não há que prevalecer tal interesse sobre o suposto interesse do particular que aqui na verdade se traduz em interesse coletivo e de segurança jurídica em não ver aplicada norma inconstitucional ao caso concreto.

Será que pode o órgão administrativo aplicar e analisar a norma sob a égide da sua constitucionalidade ou tal se resume em prerrogativa do Supremo Tribunal Federal, único guardião da Constituição Federal? Se este é o único guardião da Constituição, como admitir-se o juiz de primeira instância a proferir decisões reconhecendo inconstitucionalidade de normas. Se assim o é, seria esta prerrogativa apenas do judiciário? Inúmeras são as decisões do Conselho de Contribuintes<sup>28</sup> que entendem pela impossibilidade de se analisar matéria constitucional fora da égide do Poder Judiciário. Veja-se que no caso do Juiz de primeira Instância, a matéria será necessariamente revista pelos Tribunais, inclusive pelo próprio Supremo Tribunal Federal, se a tanto se chegar.

---

<sup>28</sup> Recurso n. 100095, Primeira Câmara, número do processo 10920.001728/94-57; Recurso n. 103651, Primeira Câmara, número do processo 10940.000134/97-98.

### 1.3. – Direitos e Garantias dos Contribuintes em relação à prova

Feitas algumas considerações acerca do alcance que entendemos deve ser dado às expressões interesse público e interesse particular no que diz respeito ao processo administrativo tributário, entendemos que a ampla produção de provas no curso do processo administrativo constitui sem dúvida alguma elemento essencial à atribuição de legitimidade a tal processo.

Garantindo-se aos contribuintes a busca da verdade material e também a obediência ao devido processo legal, tem-se que, a ampla instrução probatória constitui, ao mesmo tempo instrumento e direito a ser observado, em todo o seu sistema de produção, para que não se desvie de sua finalidade.

Assim como à administração pública é dado o direito de produção de provas<sup>29</sup>, documentais, contábeis (através de verificações), também ao contribuinte, garante-se expressamente o mesmo direito, uma vez que tal garantia encontra-se presente no Texto Constitucional, através da expressa aplicação ao processo administrativo tributário, da observância, primordialmente ao devido processo legal<sup>30</sup>.

Garantida a produção de provas e ainda, o contraditório que dita produção envolve, veja-se a lição de Agustín Gordillo<sup>31</sup> acerca da necessidade e da importância do oferecimento e da produção de provas.

“2. Direito a oferecer e produzir a prova de desobrigação de que queira valer-se, compreende:

---

<sup>29</sup> Ainda que se entenda, como veremos mais adiante, que tais elementos não se constituem exatamente em provas, porque produzidas antes de instaurado o processo, no curso do procedimento, portanto.

<sup>30</sup> Art. 5o., LV

<sup>31</sup> La Garantía de Defensa como Principio de Eficacia en el Procedimiento Administrativo. RDP n. 10 (1969), p. 22

- a) direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida, ainda que deva ser produzida pela própria administração (informações, etc);
- b) que a produção da prova seja efetuada antes de que se adote alguma decisão sobre o fundo da questão;
- c) direito de controlar a produção da prova feita pela administração, seja ela pericial ou testemunhal, como outra manifestação do princípio da publicidade”

Calmon de Passos<sup>32</sup>, com muita propriedade leciona que:

“...o contraditório, como garantia do devido processo legal, por seu turno, não se cumpre com a mera citação do réu, mas reclama complementar-se a ciência do interessado com o direito, reconhecimento aos litigantes, de participação para provar e de sua alegação para esclarecer e convencer”.

Deste modo e nos termos do art. 5o. da Constituição Federal, há que se garantir o devido processo legal (também o administrativo) e o mesmo só se garante pelo contraditório e pela ampla defesa, consubstanciada na realização de robusta atividade probatória. O contraditório, pressupõe a possibilidade de ampla produção de provas, a igualdade dentro desta possibilidade de produção, assegurando-se a ambas as partes os mesmos meios e as mesmas oportunidades de defesa, de demonstração da verdade dos fatos. Não é demais lembrarmos que estas garantias se estabelecem uma vez que instaurado o processo administrativo.

## **Capítulo II – Fixação dos Princípios Constitucionais em matéria processual e em matéria processual tributária**

---

<sup>32</sup> O Devido Processo Legal e o Duplo Grau de Jurisdição. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. São Paulo, n. 18 (jun.) 1981, p. 127.

Sumário: 2.1. A Auto-aplicabilidade dos Princípios e das Garantias Individuais; 2.2. Procedimento e Processo Administrativo Tributário; 2.3. Princípios do Procedimento e do Processo Administrativo Tributário; 2.4. Fases do Processo Administrativo Tributário; 2.5. – A garantia do devido processo legal e do contraditório em face da Constituição Federal de 1988; 2.6. – A ofensa aos Direitos e Garantias do Contribuinte em face da errônea interpretação atribuída à presunção de legitimidade dos atos da Administração Pública;

### **2.1. A Auto-aplicabilidade dos Princípios e das Garantias Individuais.**

Vimos que a garantia de um devido processo legal assegurada ao litigante em processo administrativo consubstancia-se em princípio constitucional. É da garantia contida neste texto Constitucional que nasce para as partes a possibilidade de se ter um processo administrativo justo, que lhe assegure a obtenção daquilo que é efetivamente devido a cada uma das partes, como direito.

No entender de Eros Roberto Grau, inexistente direito sem garantia. Diz o autor:

“Ao aceitarmos, pacificamente, a existência de direitos sem garantias, alinhamo-nos, consciente ou inconsciente, entre aqueles que concebem - inconsciente ou conscientemente, também - esteja a Constituição integrada por fórmulas vazias, desprovidas de valor jurídico. Daí por que se nos impõe a superação absoluta entre direitos e garantias, o que permitirá a coibição da inércia do Legislativo e do Executivo quanto à concreção daqueles direitos.”<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> GRAU, Eros Roberto, obra citada, pp. 125 e ss.

Este ilustre professor, citando Canotilho, faz a prevalência da reserva da lei dentro dos direitos fundamentais e nunca o contrário, ou seja, da regulamentação da liberdade. Nisso a afirmação de que a eficácia dos direitos em questão não depende de prévia regulamentação na lei ordinária, mas antes, pelo contrário, eles se aplicam independentemente de intervenção legislativa.

José Afonso da Silva<sup>34</sup>, observa:

“Assim a determinação constitucional, segundo a qual a ordem econômica e social tem por fim realizar a justiça social, constitui uma *norma-fim*, que permeia todos os direitos econômicos e sociais, mas não só a eles como também a toda ordenação constitucional, porque nela se traduzem princípio político constitucionalmente conformador, que se impõe ao aplicador das normas constitucionais. Os demais princípios informadores da ordem econômica e social - liberdade de iniciativa; valorização do trabalho como condição da dignidade humana; função social da propriedade; harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção; repressão ao abuso do poder econômico; expansão das oportunidades de emprego produtivo - são da mesma natureza. Apenas esses princípios preordenam-se e hão que harmonizar-se em vista do princípio-fim que é a realização da justiça social. Nesse sentido, hão de reputar-se plenamente eficazes e diretamente aplicáveis, embora nem a doutrina nem a jurisprudência tenham percebido o seu alcance, nem lhes dão aplicação adequada, a não ser talvez quanto ao princípio da liberdade de iniciativa, considerado ainda de acordo com uma concepção tradicional, o que é desconhecer a sua inserção entre outros e sua qualidade de princípio-condição da justiça social”.

Tendo a Constituição Federal, já em seu artigo 5o., assegurado aos litigantes em geral o devido processo legal, dispensou norma subsidiária a

---

<sup>34</sup> SILVA, José Afonso da, Aplicabilidade das Normas Constitucionais. Malheiros, 5a. edição.

lhe implementar o enunciado. Deste modo, a garantia ali contida independe de qualquer complemento. Imediata e auto-aplicável.

## 2.2. Procedimento e Processo Administrativo Tributário

“L’attuazione dell’imposta, da parte dell’amministrazione, avviene con una serie di attività di varia natura, coordinate all’emanazione di un ato conclusivo; l’attività amministrativa si realizza, dunque nelle forme dei procedimenti amministrativi”<sup>35</sup>

Eis então uma primeira definição de procedimento, como o caminho, o conjunto de atos que serão percorridos para que se realize, para que seja consumado o lançamento tributário.

Procedimento é assim o conjunto de atos que objetivam determinada finalidade. O processo, habitualmente contém procedimento, no entanto, o inverso não é verdadeiro.

A terminologia *processo administrativo* ainda aparece na doutrina como voltada ao processo legislativo ou ainda ao processo disciplinar, o que também causa confusões de conceitos.

Hely Lopes Meireles<sup>36</sup>, já de longa data propõe que a noção de processo administrativo deveria estar ligada à solução de controvérsias entre a Administração Pública e os particulares.

Entendemos que o procedimento administrativo, no que diz respeito à matéria tributária, constitui-se na seqüência lógica de atos que culminam com a emissão do lançamento.

---

<sup>35</sup> TESAURO, Francesco, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, UTET, vol. 1, pág. 130.

<sup>36</sup> Direito Administrativo Brasileiro, 16a. edição, rev. e atualizada pela Constituição de 1988, 2a. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

O Processo, por sua vez, surge para a solução de controvérsias, surge então, especificamente na matéria sob análise, quando há uma resistência do contribuinte (administrado).

À partir daí surge o processo como o meio onde irá se desenvolver a solução dos litígios.

Importante lembrar a ainda existente resistência da doutrina quanto a nomenclatura, preferindo vários autores a nomenclatura procedimento, mantendo o Judiciário como o local onde se desenvolve algo que pode ser denominado processo<sup>37</sup>.

Veja-se o posicionamento do Prof. James Marins acerca do momento onde se dá o início do processo administrativo:

“A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental”<sup>38</sup>

Deste modo, nos ensina o Autor, em sua lição supra transcrita (posicionamento que entendemos seja o mais correto) que, até que se formalize a pretensão fiscal, não há se falar em resistência do contribuinte,

---

<sup>37</sup> Veja-se a lição de Valdés Costa admitindo o que chama de jurisdicionalização da gestão administrativa, para solução de controvérsias tributárias e por outro lado Francisco Martínez que nega tal efeito, dizendo que o processo de determinação é, como um todo administrativo não é jurisdicional, deste modo, admite que o processo tributário somente pode se iniciar após o esgotamento de toda a esfera administrativa, ou mais precisamente o que se chama de *iter administrativo de determinação tributária*. Ramon Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, págs. 285 e 286 e Francisco Martínez, *El proceso tributario, Derecho Fiscal*, t. XX, p. 113, apud Héctor B. Villegas, cit., p. 432.

<sup>38</sup> *Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)*, Dialética, 2001, pág. 162.

sendo, deste modo a bilateralidade elemento que não pode ser considerado quando da mutação do procedimento para o processo<sup>39</sup>.

Como já mencionamos anteriormente, pode o contribuinte participar de maneira ativa do procedimento de fiscalização, não apenas sendo cientificado da mesma, portanto, mas apresentando documentos comprobatórios e elucidativos à atividade formalizadora do crédito tributário<sup>40</sup>.

Assim, firmada a pretensão tributária, aí sim, poderá o contribuinte entender indevida a pretensão, e, deste modo, insurgir-se contra a exigência, iniciado-se uma contra-posição de interesses, um conflito.

Traremos abaixo, vários posicionamentos doutrinários acerca do tema, para então nos colocarmos diante de uma ou outra corrente e então possamos bem discorrer sobre o assunto, já contando com a definição prévia acerca dos conceitos, e justificando o porque do tratamento que estamos conferindo desde o início deste estudo ao processo e ao procedimento, agora sim de maneira um pouco mais aprofundada, sem contudo, pretendermos esgotar o tema, até porque o mesmo não constitui escopo principal do presente, a ele apenas acrescentando mais e importantes subsídios.

Importante que fixemos aqui os elementos de diferenciação do processo e procedimento administrativo.

Para Hely Lopes Meirelles<sup>41</sup> – processo é um conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito

---

<sup>39</sup> A observação merece cuidados em face das novas disposições trazidas pela Medida Provisória 66/02 que admite manifestação do contribuinte antes da formalização da exigência. Entendemos que pelas disposições da Medida Provisória, passa-se a admitir a manifestação, sem contudo criar-se contraditório posto que a pretensão tributária ainda não se formalizou, não havendo que se falar em irrisignação do contribuinte. Este presta esclarecimentos à Autoridade Fiscal.

<sup>40</sup> Não se deixe, contudo de observar as colocações acerca da Medida Provisória 66/02.

<sup>41</sup> Direito Administrativo Brasileiro, 16a. edição, rev. e atualiz. Pela Constituição de 1988, 2a tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

judicial ou administrativo. Procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual.

Para o mesmo autor<sup>42</sup>, processo administrativo é o gênero que se reparte em várias espécies dentre as quais as mais freqüentes se apresentam no processo disciplinar e no processo tributário ou fiscal. A moderna doutrina vem entendendo portanto que o processo transcende a lide. Neste sentido é a lição de Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco<sup>43</sup> “*processo é conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para legítimo exercício de poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais...*”. Valdir de Oliveira Rocha<sup>44</sup> encontra no processo administrativo fiscal um litígio, da mesma forma entende Odete Medauar<sup>45</sup>.

Entendemos assim, presente o litígio à partir do momento em que ocorrida a alteração do momento estático para o dinâmico, surge a irresignação do contribuinte à pretensão fiscal. No momento seguinte tem-se a transmutação da fase dinâmica para a crítica, seguindo assim a possibilidade de solução da controvérsia dentro de um processo administrativo tributário.

### **2.3. Princípios do Procedimento e do Processo Tributário**

Para o Professor James Marins “*O Processo administrativo tributário* refere-se ao conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual – administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a

---

<sup>42</sup> Obra citada, nota 2 pág. 578 e 579.

<sup>43</sup> Teoria Geral do Processo, 8a. ed., rev. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 41.

<sup>44</sup> A Consulta Fiscal, São Paulo: Dialética, 1996, pp. 22/23

<sup>45</sup> A Processualidade no Direito Administrativo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 41.

administração pública. O *procedimento fiscal* tem caráter “fiscalizatório” ou “apuratório” e tem por finalidade *preparar o ato de lançamento*”

O Autor traz três dimensões fundamentais da tributação (estática, dinâmica e crítica) classifica diante disso, o processo administrativo tributário, bem como o judicial, como ramo do Direito Processual Tributário, compondo, ambos a dimensão crítica da tributação.

“Já o procedimento de lançamento, bem como o ato de lançamento, compõem a dimensão dinâmica da tributação e tem por objetivo dar aplicação *in concreto* às normas e garantias de direito tributário material que representam a dimensão estática da tributação.”

Em quadro comparativo das citadas dimensões fundamentais da relação jurídica tributária, o mesmo autor<sup>46</sup> nos traz os seguintes princípios considerando-os comuns ao processo e ao procedimento tributário: princípio da legalidade objetiva; princípio da vinculação; princípio da verdade material; princípio da oficialidade; princípio do dever de colaboração; princípio do dever de investigação.

Traz ainda os princípios do procedimento fiscal que são: princípio da inquisitorialidade; princípio da cientificação; princípio do formalismo moderado; princípio da fundamentação; princípio da acessibilidade; princípio da celeridade; princípio da gratuidade.

E finalmente vejamos quais os princípios que considera ainda o mesmo autor como relativos somente<sup>47</sup> ao Processo Administrativo Tributário: princípio do devido processo legal; princípio do contraditório; princípio da ampla defesa; princípio da ampla instrução probatória;

---

<sup>46</sup> Obra citada págs. 80 e ss

<sup>47</sup> “somente”, porque não atinentes ao Procedimento Administrativo.

princípio do duplo grau de cognição; princípio do julgador competente; princípio da ampla competência decisória.

Para Paulo de Barros Carvalho são os seguintes os princípios do procedimento e do processo administrativo tributário: caráter oficioso (inquisitivo), busca da verdade material, participação do interessado, contraditório, e imparcialidade.<sup>48</sup>

Paulo Celso B. Bonilha, por sua vez menciona os seguintes princípios: legalidade objetiva, oficialidade, informalismo e busca da verdade material ou liberdade de prova.<sup>49</sup>

Finalmente, para Alberto Xavier, a investigação submete-se ao princípio inquisitivo enquanto que a valoração dos fatos, a um princípio de busca da verdade material.<sup>50</sup>

Note-se que a verdade material é uma constante na doutrina, não havendo autor que negue a necessidade de sua busca.

Assim, filiando-nos ao posicionamento de que o procedimento administrativo constitui tudo aquilo que antecede o lançamento, e que segue orientação e princípios próprios e que, formalizado, o lançamento, poderá então ser refutado em sua veracidade dando início ao chamado processo administrativo, temos que, alguns princípios são comuns, norteiam tanto o processo quanto o procedimento administrativo. E, dentre eles, veja-se que a garantia do devido processo legal e a busca da verdade material constituem norte a ser seguido, busca incessante para a manutenção do Estado de Direito.

---

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Processo Administrativo Tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, ano 3, n. 9/10, p. 282 (texto integral págs. 276-294) jul/dez. 1979

<sup>49</sup> BONILHA, Paulo Celso B. Da prova no processo administrativo tributário. São Paulo: LTr. P. 127

<sup>50</sup> XAVIER, Alberto. Do Lançamento no direito tributário brasileiro. São Paulo. Resenha Tributária, 1977. P. 107.

É da aplicação destes princípios que surge a necessidade de produção de elementos probatórios, por ambas as partes envolvidas no processo, não se podendo negar sua auto-aplicabilidade e nem sua necessidade de persecução.

#### **2.4. Fases do Processo Administrativo Tributário**

A maioria da doutrina vem reconhecendo a existência de pelo menos três fases distintas no processo administrativo tributário. Embora a doutrina<sup>51</sup> divirja acerca do número de fases e ainda de sua correta nomenclatura, as fases comumente encontradas são as seguintes: iniciativa, instrução e decisão; havendo ainda a fase integrativa sobre a qual não há unanimidade de sua existência.

A fase inicial do processo é então a fase da iniciativa (também conhecida como fase propulsiva ou deflagatória), de acordo como art. 5o. da Lei 9.784/99: *“O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido do interessado.”*

Depois ocorre a fase instrutória na qual serão apresentados todos os elementos necessários à subsidiar a decisão. No processo administrativo estar-se-á observando o devido processo legal, desde que promovida e assegurada a ampla defesa e o contraditório. Nesta fase então é que o interessado será ou pelo menos deverá ser ouvido e as provas deverão ser produzidas, incluindo-se nestas os pareceres e realização de perícias.

---

<sup>51</sup> Para Alberto Xavier as fases são cinco: fase inicial ou introdutiva, fase instrutória, fase de decisão, fase complementar e fase de impugnação; considera o autor que apenas a introdutiva e a da decisão são necessárias. Para Celso Antonio Bandeira de Mello, amparado nos ensinamentos de Pietro Virga, também são cinco as fases do processo: fase de iniciativa ou propulsiva, fase instrutória, fase dispositiva, fase controladora ou integrativa e fase de comunicação.

Conforme assevera Marcelo Harger<sup>52</sup> “*Questões referentes ao contraditório, ampla defesa, verdade material e impulso de ofício têm bastante relevância na fase instrutória*”.

Finalmente, tem-se a fase decisória, quando será realizado o último ato, que é a decisão sobre o objeto do processo administrativo, podendo advir de órgão singular (agente administrativo julgador) ou do órgão colegiado (Conselho de Contribuintes).

## **2.5. – A garantia do devido processo legal e do contraditório em face da Constituição Federal de 1988**

Feitas as considerações acima, observe-se o que já mencionamos, a necessária garantia de observância daqueles princípios que entendemos elementares ao processo administrativo.

A Constituição Federal, em seu artigo 5o, LV diz que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Da simples leitura do Texto Constitucional já se verifica que a nomenclatura utilizada pelo legislador constituinte foi clara, considerando o processo administrativo, e aqui, para o nosso estudo consideremos então o processo administrativo tributário.

Para o desenvolvimento deste processo, assegura a Constituição Federal a existência do contraditório e da ampla defesa.

Já analisamos as fases do processo administrativo tributário e os momentos onde os direitos ao contraditório e à ampla defesa devem ocorrer. Lembremos apenas que não há que se deixar de lado a necessidade

---

<sup>52</sup> Princípios Constitucionais do Processo Administrativo. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2001, p. 71.

de cientificação do contribuinte também acerca de provas eventualmente produzidas durante o procedimento de fiscalização, sob pena de se estar diante de ofensa direta aos direitos e garantias aqui estudados, assegurados constitucionalmente.

Estudaremos mais adiante, em capítulo próprio o que chamaremos, inspirados na doutrina espanhola de provas próprias e provas impróprias em razão do momento em que forem produzidas e de sua prestabilidade ou não em face do processo judicial.

## **2.6. A ofensa aos Direitos e Garantias do Contribuinte em face da errônea interpretação atribuída à presunção de legitimidade dos atos da Administração Pública**

Segundo dispõe o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 142, já transcrito, o lançamento é ato administrativo<sup>53</sup>, e como tal pressupõe-se legítimo. Até aqui trouxemos subsídios suficientes para que pudéssemos tratar do tema da fiscalização, do lançamento de suas presunções de legitimidade como atos administrativos oriundos da Fazenda Pública, porém fixamos que tal presunção não se sobrepõe aos Direitos e Garantias Constitucionalmente dispostos e mais, que tal tratamento diferenciado despendido à Administração Pública, bem como a legislação à tais atos aplicável não pode exceder às citadas garantias, não podendo se falar em supremacia, pura e simples do interesse público (arrecadatório) em detrimento do interesse dos particulares, e não interesse individual (até porque este legitima aquele interesse dito público, porém na vontade do administrado calcado).

---

<sup>53</sup> Apesar da controvérsia a seguir exposta acerca do tema – ato ou procedimento administrativo

Importante que não deixemos de lembrar que a prerrogativa outorgada à administração pública de auto-tutela de seus interesses já a coloca em posição privilegiada no processo, causando com isto, como veremos adiante uma clara inversão do ônus da prova, uma vez que caberá ao contribuinte refutar a pretensão fiscal e os seus subsídios. Não há portanto que se atribuir qualquer valor diferencial dentro de um processo aos atos praticados por esta ou aquela parte, dando-se ofensa clara aos Direitos e Garantias assegurados, como vimos até aqui, aos contribuintes também.

Feitas estas colocações e afastando-se a legislação bem como os atos que excedam a autorização constitucional, analisaremos a questão da verdade e em seguida o lançamento tributário e sua manutenção ou não em face das provas produzidas no curso do procedimento e do processo administrativo tendentes à sua afirmação ou não como tradutor da realidade dos fatos ocorridos.

### **Capítulo III - O Significado da verdade como sistema de garantias**

Sumário: 3.1. Teorias da Verdade; a) pragmatismo; b) consenso; c) correspondência; d) coerência; e) idealismo lógico; f) fenomenalismo; 3.2. Verdade Formal e Verdade Material; 3.3. Verdade como Sistema de Garantias;

#### **3.1. Teorias da Verdade**

**a) Pragmatismo** – abandona o conceito de verdade no sentido de concordância entre o pensamento e o ser. O verdadeiro é aquilo que é útil, valioso. Nietzsche é o maior representante desta corrente, para quem “a verdade não é um valor teórico, mas apenas uma expressão para designar a

utilidade, para designar aquela função do juízo que conserva a vida e serve à vontade do poder”<sup>54</sup>.

**b) Consenso** – a veracidade é conhecida por meio de sua aceitação no meio social em que é produzida.<sup>55</sup> Conclui a maioria que determinada situação constitui-se em fato tributável, por exemplo e que a mesma representa riqueza sempre que dito fato toma lugar. Assim, auferir renda, por trabalho assalariado, constitui em hipótese de tributação por imposto de renda retido na fonte. Esta situação não é questionável, há uma aceitação do meio de que isto se traduz na verdade.

**c) Correspondência** – adequação entre o que significa e significado. *Adequatio rei et intellectus* de São Tomás de Aquino A linguagem descreve o fato objeto do conhecimento.<sup>56</sup> Identificamos aqui a possibilidade de adequação de um fato efetivamente ocorrido àquele descrito na norma, Somente esta teoria, acreditamos, não seria capaz, em matéria tributária de determinar a verdade, uma vez que consideraria apenas a letra fria da lei.

**d) Coerência** – a proposição a ser considerada verdadeira não pode ser contraditória à outra proposição, também, comprovadamente verdadeira. O problema evidente aqui está em se considerar possível apenas uma proposição, embora duas possam ser contraditórias, porém igualmente verdadeiras. Esta teoria seria aplicável apenas em sistemas de linguagem formalizada, sem conteúdo semântico.

**e) Idealismo lógico** – a verdade aqui seria a concordância do pensamento consigo mesmo, concordância essa reconhecida por meio da

---

<sup>54</sup> Citado por Johannes Hessen. Teoria do Conhecimento. Trad. António Correia. 8a. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987. Págs. 51 e 52.

<sup>55</sup> Miguel Reale, em seu Introdução à Filosofia, 3a. ed. São Paulo: Saraiva, 1964 p. 131, teceu observações interessantes acerca desta teoria e a insegurança gerada pela mesma, que transformaria o critério de certeza como norte da convicção de uma comunidade.

<sup>56</sup> Teoria problemática também, nas palavras de Maria Rita Ferragut: “O problema dessa corrente é ignorar o fato de que o objeto do conhecimento não pode ser integralmente descrito pela linguagem e, portanto, a proposição não tem como espelhar o objeto de forma completa.

obediência à lei lógica e da ausência de contradição. A contradição aqui não é admitida, sob pena de macular o pensamento e comprometer a verdade. O conceito é extremamente formal, encontrando respaldo apenas nos domínios da lógica. Por esta teoria para que o fato jurídico tributário corresponda à verdade, seja considerado verdadeiro, para o direito, não se fala em certeza de que corresponda (ou seu relato corresponda) fielmente ao fato ocorrido, mas a certeza de que a descrição foi elaborada de acordo com as regras do sistema, submeteu-se à contradição e à esta resistiu. Dentro de um sistema posto.

“Sendo válido o enunciado, e não tendo sido refutado, ou se foi ao questionamento resistiu, o fato é juridicamente verdadeiro, não importando se o evento nele descrito guarda ou não efetiva relação com o mundo fenomênico. É a manifestação do evento, e não o próprio evento, que interessa ao direito e acerca da qual os valores verdadeiro ou falso se aplicam”. O entendimento ora exposto refere-se também às presunções legais, razão pela qual o fato jurídico descriptor do evento indiretamente provado pode ser classificado como verdadeiro ou falso...”<sup>57</sup>

**f) Fenomenalismo** – de acordo com esta teoria, não se conhecem as coisas em si, os fatos em si e sim sua manifestação, o fenômeno.<sup>58</sup>

Ante as teorias formuladas pela doutrina, das quais demos apenas notícia, vejamos, em tema mais interessante e específico ao presente estudo, a diferença entre verdade material e verdade formal, para que então, em capítulo posterior tenhamos fundamentos suficientes para analisarmos seu tratamento e sua busca em face do tema do processo administrativo tributário.

---

<sup>57</sup> Maria Rita Ferragut, obra já citada, pág. 43.

<sup>58</sup> Conforme Maria Rita Ferragut em obra já citada, pág. 43: “Não conhecemos as coisas como elas são, mas, ao contrário, as coisas são o que conhecemos delas”.

### 3.2. Verdade Formal e Verdade Material

João de Castro Mendes<sup>59</sup> salienta a dificuldade de se delinear um conceito de verdade formal, posto que normalmente a definição decorre do conceito utilizado em lógica. Diz o Autor:

“Normalmente o conceito é definido, no campo jurídico, em paralelo com o conceito de verdade formal usado em lógica: pela forma como se obteve, ou se demonstra como tal, certa verdade. Nesta linha de orientação, portanto, a idéia geral de verdade formal é a de uma verdade que é demonstrada como tal apenas pela verificação da correcta aplicação de um certo número de regras jurídicas pelas quais se deve pautar a obtenção de seu conteúdo e não pela exaustão de todos os meios humanamente possíveis de confronto entre este conteúdo e a realidade”.

Deste modo, a verdade formal é aquela que se busca de acordo com regras processuais, uma vez não realizada a prova de determinado fato, em momento processual oportuno, a alegação de veracidade de tal fato será desconsiderada, sobrepondo-se a forma, a formalidade processual ao conteúdo do fato. O mesmo autor nos fornece o conceito de verdade material:

“Para fazer dele um termo da mesma classificação a que pertence a *verdade formal*, classificação que teria por base o critério do *modo* por que as duas espécies de verdade se obteriam em processo, FURNO define verdade material como “a certeza histórica adquirida para o processo por meio de uma ou mais observações probatórias, cujos resultados devem ser apreciados pelo juiz com plena e absoluta liberdade de critério”.

---

<sup>59</sup> Obra citada, p. 387 e ss.

Quer dizer: a verdade material seria o convencimento do juiz obtido em regime (utópico) de plena liberdade na apreciação da prova; independentemente de qualquer relação (que FURNO não requer) entre tal convencimento e a realidade.<sup>60</sup>-  
61

De todas a teorias que vimos acerca da verdade e suas etapas para que se atinja o chamado convencimento, podemos concluir que, a livre apreciação das provas, livre da formalidade processual, não conduzirá o julgador, necessariamente à verdade absoluta, conduzirá sim, à uma verdade subjetiva.

Sendo assim, parece-nos que a verdade material no processo administrativo tributário será sim perseguida, mas dentro dos limites formais que conduzem tal processo. Se as regras descritas na legislação aplicável ao processo administrativo estiverem de acordo com o sistema da Constituição Federal, serão o norte à apreciação da prova pelo julgador, lembrando que é certo que não cabe ao mesmo produzir a prova e sim seu convencimento em relação à prova que lhe é submetida à apreciação<sup>62</sup>.

Veja-se ainda a lição do Prof. James Marins<sup>63</sup> acerca da verdade material no processo administrativo tributário:

---

<sup>60</sup> Obra citada, pág. 389.

<sup>61</sup> Interessante a crítica feita por Castro Mendes à teoria de FURNO, através da demonstração da luta da doutrina, sobretudo a alemã do século passado contra o regime da prova legal e a favor do regime da livre apreciação das provas como única forma de se atingir, verdadeiramente a verdade... "*bastava livrar o juiz de todas as cadeias que o prendiam e permitir-lhe procurar a verdade, para esta ser atingida. Era ainda o mito romântico da bondade, da perfeição inata do Homem, perfeição que a sociedade destrói com as suas regras e constrangimentos: deixado a si mesmo, o Homem encaminhar-se-ia naturalmente para a Verdade como para o Bem*"

<sup>62</sup> Interessante ainda o resumo das proposições de Castro Mendes acerca do tema da verdade forma e verdade material, pelo que nos diz: "*A) Em qualquer processo, a verdade material é o fim ideal que se procura alcançar; B) Em qualquer processo, a verdade formal é o resultado prático que se atinge. Quer dizer: a verdade material é a função ou fim da actividade probatória; a verdade formal é o resultado probatório. "O resultado é o que se consegue alcançar do fim com os meios disponíveis"*" – citação do autor de Carnelutti, in obra já citada, pág. 397.

<sup>63</sup> Direito Processual Tributário Brasileiro, Dialética. São Paulo – 2001, pág. 177.

“Enquanto no processo judicial de caráter civil ao magistrado não é lícito tomar a frente do processo e determinar *ex officio* a produção das provas que entender indispensáveis, no procedimento e no processo administrativo tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material”.

Não é outra a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes Federal, acerca da tomada de iniciativa da autoridade em busca de elementos probatórios:

“Ementa: IPI – Elementos Subsidiários – Levantamento da Produção – Diferenças Apuradas pelo Fisco – Quebras no Processo Industrial – Não aceitas as quebras alegadas pela fiscalizada, cumpre à autoridade determinar sua apuração por Órgão Técnico Competente. Nula a decisão que não observa este preceito. Art. 344 do RIPI/82 c/c art. 59, Inc. 11, do Dec. n. 70.235/72. Recurso provido, pela nulidade da decisão recorrida” (Acórdão n. 202-04.222).

Assim, pode e deve a autoridade administrativa perquirir por elementos comprobatórios da verdade. A atual legislação admite (Medida Provisória 66/02) a participação do contribuinte (conforme já observamos) na fase procedimental, oferecendo esclarecimentos que irão compor os fundamentos do lançamento. Se bem aproveitada a oportunidade estará o contribuinte a produzir naquele momento elementos probatórios que certamente objetivam a busca da verdade material.

### **3.3. Verdade como sistema de garantias**

Se entendermos aplicável ao processo administrativo tributário o princípio de que o fim perseguido pelo processo (administrativo tributário)

é o da obtenção da verdade material<sup>64</sup>, teremos a mesma como base de sustentação ao lançamento válido e afastaremos toda e qualquer limitação ou preclusão às impugnações ou produções de provas.

É importante, para que bem possamos chegar aos fundamentos que sustentarão a necessidade de produção de provas também no processo administrativo fiscal, que se confirme que o mesmo conta com diferenças em cotejo com o processo judicial, primordialmente:

Respondamos à questão relacionada à coisa julgada no âmbito do processo administrativo fiscal. Por que se admite e com certa tranquilidade a “revisão” dos atos praticados em sede de processo administrativo pelo Judiciário, e ainda admite-se a reforma de suas decisões (e mais precisamente a reforma de decisões contrárias ao contribuinte e não ao fisco)?

Veja-se que não há que se falar nas garantias outorgadas aos juizes, para que estes possam manter sua integridade e imparcialidade em julgamentos (pelo menos em tese). Ora, se ao judiciário concedem-se garantias à imparcialidade e o mesmo não se faz aos julgadores de processos administrativos, em preliminar já se verifica que estes julgadores não serão imparciais. Maculado por este fato o processo administrativo? Não!

É que o processo administrativo fiscal, tem por finalidade primordial a confirmação do ato praticado pela fiscalização em nome de seu dever e do exercício de função pública, que somente será admitido se realizado de acordo com as leis vigentes, isto porque não há tributação sem lei anterior

---

<sup>64</sup> Importante lembrar que, se considerarmos que o processo administrativo tributário não contém exatamente uma sobreposição de interesses, por se tratar de pretensão confirmatória de ato administrativo não há que se afastar a verdade material como fim pretendido. Se no entanto verificarmos no processo administrativo tributário a presença de lide com sobreposição de interesses, então teríamos a verdade material a proposição de Carnelutti como verdadeira também para este processo, e assim apenas a verdade formal seria obtida.

que defina tal ou qual hipótese como passível de tributação se efetivamente ocorrer no mundo jurídico.

Assim, o processo administrativo se desenrola tendente a provar que o lançamento efetuado nos moldes do pretendido pela administração pública é sustentável, válido, em face da legislação em vigor por ter ocorrido levando-se em consideração tão somente a aplicação, de maneira correta e pertinente da legislação em vigor.

Não deveria ocorrer, ao contrário do que ocorre no processo judicial a tentativa de se sobrepor um interesse a outro, de se fazer prevalecer interesse em detrimento de outro. Pelo menos não de maneira direta. A administração pública não tem pretensão a ser deduzida em sede de processo administrativo, tem sim, o poder dever de praticar atos em consonância com as normas aplicáveis. Assim, embora identifiquemos que a pretensão arrecadatória é a que quer ver confirmada a Administração Pública, esta (a arrecadação de tributos) constitui também a vontade do Sujeito Passivo, que ali estará apenas questionando a adequação daquele ato administrativo da tributação à norma tributária.

Difícil assim afirmar-se que não há pretensão resistida, posto que a mesma, efetivamente ocorre, por outro lado, também não nos parece certo considerar-se a sobreposição de interesses nos moldes do que ocorre com o processo judicial. Pertinente a lição de Rubens Gomes de Sousa<sup>65</sup>:

“Dizemos que, inconformado o contribuinte, poderá iniciar-se a fase contenciosa do processo fiscal, porque a inconformidade do contribuinte é por sua vez suscetível de manifestar-se através de duas atitudes: uma atitude ativa de contestação, ou uma atitude passiva de resistência. No primeiro caso, a contestação do contribuinte inicia desde logo a fase

---

<sup>65</sup> Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. Revista de Direito Administrativo. São Paulo, v. 34, p. 9, out/dez. 1953.

contenciosa do processo fiscal; no segundo caso, a resistência do contribuinte apenas poderá dar lugar ao início da fase contenciosa, mas poderá eventualmente resolver-se por um simples prolongamento da fase oficiosa.

De fato: se o contribuinte contesta ativamente a pretensão fiscal consubstanciada no lançamento, ele passa, desde logo esse momento, a figurar no processo fiscal não mais na simples condição de auxiliar, por força de obrigações a ele impostas pela lei, de atuação administrativa, mas na qualidade processual de parte que alega direito próprio e submete sua alegação a uma decisão jurisdicional em sede contenciosa. A partir desse momento, tudo o que o contribuinte aduzir no processo não será mais um simples material informativo destinado a permitir ou facilitar a atividade do fisco: será a alegação de um contra-direito oposto ao direito invocado pelo fisco através do lançamento, e se destinará a provocar o exercício de uma jurisdição contenciosa, que afinal declarará o direito em face de duas afirmações contraditórias. Em nada altera esta situação o fato da contestação se processar perante a autoridade administrativa ou perante a autoridade judiciária: o caráter contencioso desta segunda fase do processo fiscal será substancialmente o mesmo nas duas hipóteses, uma vez que esse caráter contencioso decorre da presença de duas alegações opostas em contraditório. Variará apenas, formalmente, a natureza da jurisdição a que estará submetida a controvérsia. Ao contrário, se o contribuinte resiste passivamente à pretensão consubstanciada no lançamento, nem por isso ele adquire, pelo simples fato de não solver a obrigação, o caráter de parte em processo contencioso. A falta de cumprimento espontâneo da pretensão jurídica manifestada pelo fisco através do lançamento dará então lugar, em virtude do caráter executório dos atos administrativos, à cobrança por meio de procedimento executivo”.

Luís Eduardo Schoueri<sup>66</sup> tece os seguintes comentário acerca do tema:

“Entendemos, com fundamento na doutrina de Guasp, e com apoio em estudo de José Ignácio Botelho de Mesquita, que o

---

<sup>66</sup> Verdade Material no Processo Administrativo Tributário – Processo Adm. Fiscal - 3o volume – Dialética – Valdir de Oliveira Rocha.

processo administrativo tributário não se caracteriza pela existência de uma pretensão processual. Com efeito, enquanto a pretensão somente se apresenta quando “una persona intenta subordinar un interés ajeno a otro propio”, no processo administrativo tributário o interesse da administração é a verificação da ocorrência ou não do fato gerador tendo, em caso positivo, como consectário, o lançamento. Não se concebe, então, qual possa ser a pretensão processual da administração em subjugar o direito do contribuinte, pois à administração, e especialmente ao fisco, só é dado fazer tudo aquilo e exatamente aquilo que a lei o autoriza (art. 5o., inc. II, combinado com o 150, inc. I, ambos da Constituição Federal). O fundamento do “processo” administrativo tributário não é o direito das partes, mas sim a verificação da possibilidade de concretização ou não do lançamento.”

Ainda, veja-se a lição de Alberto Xavier<sup>67</sup> acerca do assunto:

“Sendo parte imparcial o órgão de justiça, o Fisco não exprime um interesse em conflito ou contraposto ao do particular, contribuinte. E, sendo o fim do procedimento tributário um fim de aplicação objetiva da lei, ou seja, um fim de justiça, nele não se desenrola necessariamente um litígio, antes uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material.

Deste modo e tomando-se os elementos postos em relação à verdade material e formal, trazidos do Direito Processual Civil, adaptemos, pois os mesmos ao processo administrativo e entendamos que a verdade material acaba se mostrando como o fim efetivo deste processo, que, por não contemplar a imposição de interesses e apenas a finalidade de confirmação do ato administrativo (que já conta com a presunção de legitimidade a seu favor), não há que se opor limitadores formais extremos ou incondizentes com o Texto Constitucional, se o que se busca é a defesa de um interesse

público (como coletivo) de segurança na tributação de que a mesma somente ocorreu porque os fatos descritos na norma efetivamente ocorreram e adequaram-se ao tratamento tributário que lhes foi conferido. Acrescente-se posicionamentos doutrinários acerca do tema:

Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>68</sup>, confirma o posicionamento de que o que exerce a administração não é um direito e sim um dever, o de proceder o lançamento, dizendo que *“A potestade ou dever-poder, que a autoridade fiscal tem de exigir das pessoas o cumprimento dos seus deveres tributários, é uma função atribuída pelo ordenamento jurídico para ser exercida por dever de ofício e que não pode ser confundida com uma ação de defesa de direito subjetivo ou de simples faculdade...”*

Pelo que expõe o autor, verifica-se uma vez mais que não tem a autoridade tributária uma pretensão processual de realizar ou homologar o lançamento mas um poder e sobretudo um dever de assim o fazer, sob pena, por exemplo de não o fazendo, mesmo em virtude de atendimento à decisão judicial suspensiva de exigibilidade do tributo responder pela decadência do direito de assim o proceder. Tanto é um dever que o mesmo não é afastado nem por ordem judicial, que se limita em afastar a exigibilidade do tributo.

Tendo-se por escopo a busca da verdade como uma garantia de aplicabilidade da lei ao caso concreto efetivo, ter-se-á, portanto, com a comprovação desta, a certeza de que o processo atingiu seus fins e de que não se teve tributação sem lei anterior que institua, defina e constitucionalmente autorize dita exigência.

---

<sup>67</sup> Xavier, Alberto, Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, 2a. edição, Rio de Janeiro: Forense, 1997.

<sup>68</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal, Rio de Janeiro: Forense, 1996, pp. 6/7.

A garantia que se busca pela comprovação da verdade, é tão somente a de que se está diante de tributação existente nos exatos termos da legislação tributária em vigor. E tal só se encontrará com a ampla produção das provas relacionadas, direta ou indiretamente à atividade objeto de lançamento.

Mais ainda, saliente-se uma vez mais que, entendemos que o processo administrativo tributário busca a verdade material, dentro dos limites de sua possibilidade de produção, e assim, apresentando-se indícios de que a mesma pode ser alcançada, há que se aceitar a oportunidade de conhecê-la.

#### **Capítulo IV – A Busca da verdade através da realização da prova**

Sumário: Seção I – 4.1. A prova como instrumento da busca da verdade;

4.1.1. O significado do vocábulo “prova”; 4.2. Do Objeto da prova; 4.3.

Meios de Prova; a) prova documental; b) prova testemunhal; c) prova pericial; d) a confissão; e) indícios e presunções; f) outros meios de prova;

Seção II – 4.4. Prova e Verdade; 4.5. Da Convicção e da Certeza; 4.6.

Probabilidade e Certeza.

#### **Seção I**

##### **4.1. A prova como instrumento da busca da verdade**

Neste capítulo teceremos considerações genéricas acerca da prova, partindo do significado do vocábulo, passando pelo seu objetivo e meios de produção. A intenção é que tenhamos subsídios básicos para que possamos conduzir o estudo no sentido de se demonstrar que constitui a prova, instrumento, meio pelo qual se consegue a aproximação com a verdade.

Se o processo administrativo tributário, visa, em última análise a confirmação do ato de lançamento, tal ato deve estar fundado, subsidiado pelo fato efetivamente ocorrido e não há como atestar a veracidade do mesmo senão através da farta produção de provas.

Mais adiante em nosso estudo, verificaremos que a verdade perseguida pelo processo administrativo (inclua-se aqui o tributário) é a verdade material ao contrário do processo judicial onde se busca a verdade formal, e sendo tal a verdade perseguida no processo ora em estudo, não há como negar-se a necessidade de ampla produção de prova no curso do mesmo.

#### 4.1.1. Significado do vocábulo “Prova”

Prova, do latim – *probatio* – prova, ensaio, verificação, inspeção, exame, argumento, razão, aprovação, confirmação. Derivada do verbo *probare* – provar, ensaiar, verificar, examinar, aprovar alguma coisa, demonstrar, persuadir alguém de algo.

Pelo simples significado da palavra, sabe-se que a expressão “prova” pode traduzir situações distintas<sup>69</sup>, para o presente estudo nos deteremos naquelas acepções que nos conduzam à demonstração de uma verdade, de comprovação dos fatos efetivamente ocorridos.

Para Ovídio Batista<sup>70</sup> “No domínio do processo civil, onde o sentido da palavra *prova* não difere substancialmente do sentido comum, ela pode significar tanto a atividade que os sujeitos do processo realizam para

---

<sup>69</sup> Susy Gomes Hoffmann, traz-nos as seguintes acepções mais usuais do termo: “a) prova como instrumento material de demonstração de ocorrência de algo; b) prova no sentido de algo ou alguém ser colocado em exame; c) prova como significado de experimento; d) prova no sentido de sofrimento; e) prova com o significado de confrontação; f) prova como um convencimento de algo; g) prova como um enunciado sobre a ocorrência de um determinado acontecimento”. Teoria da Prova no Direito Tributário, Copola Editora, pág. 61, 1999. Campinas – SP.

<sup>70</sup> SILVA, Ovídio A. Baptista, Teoria geral do processo civil, pp. 288-289

demonstrar a existência dos fatos formadores de seus direitos, quanto o instrumento por meio do qual essa verificação se faz [...] pode-se empregar o mesmo vocábulo *prova* para significar o convencimento que se adquire a respeito da existência de um determinado fato”.

Para Tércio Sampaio Ferraz<sup>71</sup> “A prova jurídica traz consigo, inevitavelmente, o seu caráter ético. No sentido etimológico do termo – *probatio* advém de *probus* que deu, em português, prova e *probo* – provar significa não apenas uma constatação demonstrada de um fato ocorrido – sentido objetivo – mas também aprovar ou fazer aprovar – sentido subjetivo. Fazer aprovar significa a produção de uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos num sentido favorável (o que envolve questões de justiça, equidade, bem comum etc.).”

Para Moacyr Amaral Santos<sup>72</sup> “prova”, possui diversos significados, mesmo que consideremos apenas seu sentido jurídico “Significa a produção dos atos ou dos meios com os quais as partes ou o juiz entendem afirmar a verdade dos fatos alegados (*actus probandi*); significa ação de provar, de fazer a prova. Nessa acepção se diz: a quem alega cabe fazer prova do alegado, isto é, cabe fornecer os meios afirmativos de sua alegação. Significa o meio de prova considerado em si mesmo. Nessa acepção se diz: prova testemunhal, prova documental, prova indiciária, presunção”.

---

<sup>71</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação, 3a. edição. São Paulo. Atlas, 1990. Pág. 291.

<sup>72</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, Prova Judiciária no Cível e Comercial, v. 1, 2a. edição, Parte Geral, 1952, Max Limonad págs. 11 e 12.

Veja-se ainda o posicionamento de Vicente Greco Filho<sup>73</sup>, para quem *“A prova é todo elemento que pode levar o conhecimento de um fato a alguém”*.

Do exposto, verifica-se que somente se provará, se demonstrará e confirmará a verdade, o lançamento válido, na medida em que amplamente se demonstrar os fatos. Não há tributação por indício, por presunção, somente os atos ocorridos de maneira efetiva serão tributados segundo e na forma de sua ocorrência. Lançamento tendente à tributação por ficção, presunção há que ser à posteriori confirmado em face da verdade a ser alcançada através de farta produção de provas, dentro de um devido processo legal.

#### **4.2. Do Objeto da Prova**

Conforme já afirmamos na introdução do presente trabalho (incluir isto na introdução), não constitui objeto do mesmo a conceituação perfeita e acabada dos institutos, mais do que isso, pretendemos imprimir dinâmica aos mesmos, o que para nós afigura-se impossível ante a estática provocada por conceitos prontos e acabados.

Tendo fixado, não um conceito de prova, mas parâmetros acerca do vocábulo que podem auxiliar em nosso estudo e na evolução de nosso pensamento, acreditamos que possamos evoluir para um segundo momento do estudo acerca da prova, seu objeto.

O estudo do objeto da prova, entendemos, constitui elemento essencial à aceção de sua necessidade, de sua finalidade.

---

<sup>73</sup> GRECO FILHO, Vicente. Direito Processual Civil Brasileiro. V. 2 (Atos processuais a Recursos e Processos nos Tribunais). 4a. edição, atualizada, 1989. Saraiva. P. 173

Moacyr Amaral Santos<sup>74</sup>, afirma que:

“a) *objeto da prova* judiciária são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamentos da ação ou da execução; b) sua *finalidade* é a formação da *convicção* quanto à existência dos fatos da causa. Visa, assim, em primeiro lugar, a verificar se os fatos afirmados são *certos*, ou seja, a criar a certeza quanto à sua existência. A certeza torna inabalável, pela exclusão de todos os motivos contrários ou divergentes, se faz *convicção*; c) *destinatário* da prova é o *juiz*. As afirmações de fatos, feitas pelo litigante, se dirigem ao juiz, que precisa e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Para esse fim é que se produz a prova, na qual o juiz irá formar a sua *convicção*”.<sup>75</sup>

Carvalho Santos<sup>76</sup> afirma que “A finalidade da prova não é outra senão convencer o juiz nesta qualidade, da verdade dos fatos sobre os quais ela versa”.

Para José Frederico Marques<sup>77</sup> que entende a questão do objeto da prova, muito mais próxima de seu conteúdo do que de sua finalidade, temos que “Com a prova, o que se busca e procura é a configuração real dos fatos em que se assentam as questões que devem ser apreciadas e decididas no processo”.

Finalmente, veja-se a lição de João de Castro Mendes<sup>78</sup>, para quem *A concepção naturalística da prova é aquela segundo a qual objecto predicativo da prova é a verdade, ou talvez melhor, a qualidade de*

---

<sup>74</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, Comentários ao Código de Processo Civil, IV vol., pág. 9.

<sup>75</sup> Também Vicente Greco Filho (obra citada p. 175) entende que objeto da prova são os fatos. Porém nem todos os fatos devem ser submetidos à atividade probatória apenas os fatos pertinentes, relevantes e controvertidos devem sê-lo. Também os fatos notórios não se sujeitam à prova, porém a prova de sua notoriedade pode ser exigida.

<sup>76</sup> Código de Processo Civil 3o. v., p. 161

<sup>77</sup> MARQUES, José Frederico, Instituições de Direito Processual Civil, V. III, 2a. edição revista, Forense, São Paulo, pág. 357.

<sup>78</sup> MENDES, João de Castro. Do Conceito de Prova em processo Civil. Coleção Jurídica Portuguesa. Edições Ática. Pág. 366

*verdadeiro*". Veja-se que a doutrina admite a prova apenas e tão somente objetivando a busca da verdade. Outro não pode ser seu objeto.

Seguindo nosso estudo e tendo-se os pressupostos acima como verdadeiros, a conseqüência lógica que se coloca, sequencial no presente estudo é que se tenha a verdade bem delineada. O que se fará em capítulo subsequente. Vejamos agora os meios probatórios.

### **4.3. Meios de Prova**

Tem assim a parte, diversos meios para realizar o convencimento do julgador, e tal não poderia ser diferente também para o processo administrativo. Ora, se o que se tenciona é a busca da verdade, a mesma se faz, já vimos, pela ampla produção de provas. Estas podem ocorrer por diversos meios, no entanto o objetivo é sempre o mesmo, constituem as provas os instrumentos pessoais ou materiais trazidos para o processo para a demonstração da verdade, o convencimento do julgador acerca de um ou alguns fatos.

A contra-posição de fatos, ainda que inicialmente pareça apenas possuir função negativa, nada busca além da confirmação, pela contra-posição, da verdade segundo a ótica de uma das partes.

Vimos assim, que o objeto principal da prova será, invariavelmente a demonstração da verdade, para o convencimento do julgador. Vejamos então, quais os meios possíveis, ou comumente possíveis e utilizados para o cumprimento desta finalidade. O Código de Processo Civil, traz que possíveis são os seguintes meios de prova: depoimento pessoal (arts. 342 a 347), confissão (arts. 348 a 354), exibição de documento ou coisa (arts. 355 a 363), prova documental (arts. 364 a 399), prova testemunhal (arts. 400 a 419), prova pericial (arts. 420 a 439) e inspeção judicial (arts. 440 a 443).

O rol não é, porém taxativo, podendo a verdade ser provada por outros meios não especificados. Alguns meios são previstos no Código de Processo Penal e são utilizados no âmbito do Processo Civil<sup>79</sup>.

Questão a elucidar é a que diz respeito aos possíveis meios de prova admitidos no âmbito do processo tributário. Se, no processo judicial utiliza-se, subsidiariamente o que prevê o Código de Processo Civil, como proceder no que pertine ao processo administrativo, diante da previsão genérica acerca das provas que podem ser produzidas, pode-se utilizar todos os meios de provas admitidos para o processo judicial? Tal questionamento parece não preocupar a doutrina<sup>80</sup>, que admite a necessidade de se utilizar todos os meios de prova em direito admitidos, reconhecendo, porém, que, em termos práticos, no curso do processo administrativo a prova comumente admitida é a documental. A prova pericial embora largamente solicitada é raras, vezes apreciada em seu pedido e quando tal ocorre, considera o julgador desnecessária, na maioria dos casos, razão pela qual, comumente deixa de ser produzida.

**a) Prova Documental** – forma o convencimento objetivo do julgador, a menos que contra-posta a autenticidade do documento, o mesmo, se pertinente à elucidação dos fatos, fornece subsídios objetivos, categóricos ao julgador. A prova documental é a mais utilizada (e por muitas e errôneas vezes a única aceita) no processo administrativo tributário. A prova documental pode ser produzida pela fiscalização no curso do procedimento administrativo. Importante salientar que são as

---

<sup>79</sup> Vicente Greco Filho, em obra já citada, pág. 177, exemplifica tal situação com a reconstituição dos fatos, que embora possa aproximar-se da inspeção judicial não possui pormenores acerca de seu procedimento no CPC.

<sup>80</sup> Veja-se o posicionamento de Agustín Gordillo, para quem não devem existir limitações aos meios de provas que podem ser utilizados no processo administrativo. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo, in Revista de Derecho Público, no. 10.

documentações, os registros, as escritas contábeis, que espelham os deveres impostos ao sujeito passivo. Tanto é assim, que o próprio Código Tributário Nacional em seu art. 195 determina que *os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos decorrentes das operações a que se refiram.*

Assim, tem-se a formação de um processo tanto com os documentos fornecidos pelo contribuinte e que atestam a sua verdade acerca dos fatos, como os documentos trazidos pelo Fisco, produzidos no curso da fiscalização e que terão o mesmo valor probatório, cabendo ao julgador a opção por aquele que melhor traduzir a verdade dos fatos.

Finalmente, importante lembrar que, por diversas vezes a Administração Pública apresenta documentos que sintetizam uma série de provas realizadas no curso dos procedimentos que precedem o ato administrativo de lançamento. Tais documentos serão aceitos, apenas se as diligências, quando realizadas, contaram com a cientificação do sujeito passivo.

Evoluindo-se deste ponto, temos que, a prova documental, é meio admitido no processo administrativo, porém de acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, com a nova redação dada pela lei 9.532/97, em seu artigo 67 deve ser produzida durante a impugnação, o que, desde já compromete a busca da verdade que sustentaria de validade o lançamento.

Assim, devemos analisar a produção de prova documental em dois momentos distintos, o primeiro durante o procedimento, inquisitório do lançamento – quer o mesmo se dê no âmbito de sua homologação ou não.

A prova documental apresentada durante o procedimento de lançamento, é feita porque solicitada pela fiscalização, pelo ente que representa a administração pública e seus interesses, enfim os interesses

coletivos de persecução da verdade. Como é do interesse da coletividade a busca da verdade, assim não se tem insegurança jurídica e sim a confiança dos administrados na realização pelo ente público de seus fins, a prova é requerida, durante o procedimento investigatório de lançamento de maneira inquisitória. Há, por outro lado a possibilidade admitida de que estas provas, produzidas no curso do procedimento fiscalizatório o sejam pela administração pública, o que sabemos, somente poderá ser feito se cientificado o sujeito passivo.

Estas provas devem visar, antes de tudo, sustentar a validade do lançamento, que será o resultado deste procedimento investigatório, fiscalizatório. Tratamos aqui da prova documental posto que é esta a primordialmente produzida com o intuito de validar o lançamento tributário.

Solicita-se a apresentação de documentos comprobatórios dos lançamentos<sup>81</sup> efetuados pelo particular, sob pena de descaracterização dos mesmos e arbitramento dos números com a conseqüente nova tributação.

Veja-se o que diz o Decreto 70.235/72 acerca da produção de provas:

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 trazidos aos autos.

§ 5o. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se

---

<sup>81</sup> Entendidos estes não apenas os lançamentos tributários do CTN - art. 142,....., mas também os lançamentos contábeis efetuados pelo administrado e que devem encontrar sustentação, sob pena de descaracterização e arbitramento.

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. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A Lei 9.784/99, por sua vez, concede tratamento diverso ao tema da produção de prova documental, no entanto, verifique-se que a norma trata de processo administrativo de maneira genérica, resguardando em seu art. 69 que permanecem em vigor as disposições relativas a processos específicos. Vejamos, o que dispõe a citada Lei 9.784/99:

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

(...)

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

Art. 4o. São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

(...)

IV – prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

**b) Prova Testemunhal** – O testemunho constitui o relato de alguém, acerca de um acontecimento que não lhe diz respeito, pelo menos não diretamente, mas sobre o qual guarda conhecimento ou proximidade suficiente à elaboração do relato. Raras vezes utilizada no processo administrativo tributário (mesmo no judicial a mesma não é comum).

Conforme nos ensina Carnelutti, *el testimonio es, pues, un acto humano dirigido a representar un hecho no presente, es decir acaecido antes del acto mismo.*<sup>82</sup>

Quanto à possibilidade ou não de utilização deste meio de prova no processo administrativo tributário, importante a lição de Susy Gomes Hoffmann<sup>83</sup>

“Para o processo administrativo, deve prevalecer a recusa da prova testemunhal somente para os casos previstos no ordenamento processual civil, que não admite esse meio de prova no que se refere aos fatos já provados por documentos ou para os fatos que somente serão provados por documentos ou perícia”<sup>84</sup>

É certo que na maioria das vezes, a questão tratada em processo administrativo diz respeito a discussões contábeis e técnicas, melhor traduzidas por *experts* ou ainda pela apresentação de documentos. No entanto, existindo fatos que devam ser demonstrados com maior propriedade através da prova testemunhal não há que se negar tal produção.

Exemplo se dá quando da obtenção de prova por meios ilícitos, dos quais o testemunho de observadores pode elucidar o tema. Saída de mercadorias, no âmbito do ICMS, por furto, ou ainda por não se estar tratando de circulação efetiva de mercadorias.

Ainda, como considerar-se o depoimento pessoal do responsável pela contabilidade da empresa, reduzido à termos pela fiscalização. Seria esta uma prova, testemunhal, produzida numa fase pré-processual? Seria tal depoimento considerado como um termo de confissão (a definição de

---

<sup>82</sup> CARNELUTTI, Francesco, La Prueba Civil, pág. 121, 2a. ed. Apêndice de Giacomo P. augenti. Trad.: Niceto Alcalá – Zamora y Castillo. Buenos Aires: Depalma, 1982.

<sup>83</sup> Teoria da prova no Direito Tributário, pág. 211. Copola Editora. Campinas 1999.

<sup>84</sup> Anote-se os termos do artigo 400 do Código de processo Civil:

Art. 400 – A prova testemunhal é sempre admissível, não dispondo a lei de modo diverso. O juiz indeferirá a inquirição de testemunhas sobre fatos: I – já provados por documento ou confissão da parte; II – que só por documento ou por exame pericial puderem ser provados.

confissão virá em item próprio)? Não há como se responder à estes questionamento com propriedade e embasamento doutrinário suficiente, a doutrina passa ao largo dos mesmos. Entendemos que o tema deve ser tratado com muito cuidado, posto que, como já salientamos através da dos ensinamentos da doutrina espanhola, o que se produz nesta fase pré-processual não possui denominação exata, mas pode, na medida de sua produção, ter sua finalidade respeitada. Outros exemplos poderiam ser citados, no entanto fiquemos com estes, suficientes à demonstração da pertinência de produção da prova testemunhal.

**c) Prova Pericial** – a prova pericial pode ser solicitada, de acordo com o disposto no Decreto 70.235/72, quando do oferecimento da impugnação, neste momento deve ainda a parte informar quem seria o perito, bem como os quesitos que gostaria de ver analisados, não bastaria, em tese, somente a solicitação da produção da prova. Pela Lei 9.784/99<sup>85</sup> o interessado poderá requerer e produzir a prova pericial durante todo o curso da fase instrutória, antes da tomada da decisão.

Nula é a decisão, conforme ampla jurisprudência do conselho de contribuintes que não se manifestar ou negar infundadamente pedido acerca da produção de prova pericial no processo administrativo tributário, mesmo que impertinente ou protelatória dita prova (razão essencial para seu indeferimento) há que se justificar por decisão sua negativa, justificando, conforme o caso, a razão da impertinência ou o porquê de se considerar protelatória a prova.

**d) A Confissão** – A confissão é prova produzida pela própria parte que admite sejam verdadeiros os fatos contra ela alegados pela outra parte.

Decorrendo a obrigação tributária exclusivamente de lei, não há que se cogitar em confissão, posto que ao sujeito passivo não caberia confessar fato que efetivamente não tivesse ocorrido nos moldes da lei, pois, se ao final restasse comprovada a sua inocorrência nos moldes legais, a obrigação não subsistiria.

Também em decorrência da obrigação tributária ser *ex lege*, à Administração Pública não é dado o poder de confessar. E ainda que tal poder fosse conferido ao administrador público, a confissão só seria válida, se, da análise do conjunto das demais provas, pudesse ser verificado que não ocorreu o fato jurídico tributário nos moldes enunciados pela Administração Pública, quando da efetivação do lançamento tributário.

**e) Indícios e presunções** - em matéria de tributação, arriscada a admissão de tais situações como meios de produção de prova. Importante a preocupação de José Eduardo Soares de Mello<sup>86</sup>:

“Num Estado de Direito plasmado por amplo quadro de princípios constitucionais, vetores da sistemática tributária, as figuras da presunção, ficção e indícios, só podem ser aceitas com máxima cautela e absoluto rigor jurídico.

Na verdade, indícios e presunções não constituem, propriamente meios de prova (por este motivo é que trataremos o tema com maior propriedade em capítulo próprio). Constituem, na verdade substitutos à sua ausência.

Vejamos, no entanto, aqui, rapidamente a questão das presunções legais, em oposição às presunções corriqueiras, presentes no dia-a-dia das

---

<sup>85</sup> Art. 38

<sup>86</sup> “Presunções no Direito Tributário, in Ives Gandra da Silva Martins (Coord.), Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 331

pessoas, decorrentes de mero exercício de lógica, a absolutamente impossíveis de se admitir em nosso sistema, e em especial em matéria de tributação.

As presunções legais, são então, aquelas que derivam de lei, de modo que uma lei irá reconhecer que, ocorrendo um determinado fato “x”, pode-se concluir que daí irá ocorrer o fato “y”. Somente estas podem ser aceitas no direito. Neste sentido é o posicionamento de Luiz Eduardo Schoueri<sup>87</sup>:

“...a razão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade – ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal – de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador”.

As presunções legais podem ser refutadas por meios de prova. Os indícios são sinais eleitos pelo legislador, para que se tenha por ocorrido por presunção um determinado fato. Conforme já mencionamos, em capítulo posterior discutiremos com maior propriedade a questão das presunções e das ficções em matéria tributária, por ora, importante que salientemos que os mesmos não podem jamais substituir as provas, valendo apenas nos casos expressos em lei e desde que respeitados os princípios da legalidade e da tipicidade legal, enquadrando-se portanto, o fato jurídico em todos os critérios definidos na regra matriz de incidência tributária.

---

<sup>87</sup> Presunções Simples e indícios no procedimento administrativo fiscal” in Valdir de Oliveira Rocha (Coord.), Processo Administrativo Fiscal, vol. 2, São Paulo: Dialética, 1997. pp. 85-86

**f) outros meios de prova** - os meios de prova expostos acima, ressalvada a questão já posta acerca dos indícios e presunções, são os mais comuns, não sendo, porém os únicos.

Admite-se que outros meios sejam produzidos desde que lícitos. A possibilidade de fazê-lo se atribui tanto à Administração Pública quanto ao Sujeito Passivo, desde que os princípios e as normas atinentes à matéria sejam preservados<sup>88</sup>.

Meio comum de prova produzido pela Administração Pública do qual, na maioria das vezes não participa o sujeito passivo constitui-se nas diligências. Constituem-se em prova, porém sua produção deve ser considerada ilícita, uma vez que o sujeito passivo, da mesma pode não tomar conhecimento; e, somente após realizado o lançamento que nelas pretende se sustentar, é que vem o sujeito passivo tomar conhecimento de sua realização. As diligências raramente observam o devido processo legal e por esta razão, o lançamento resultante das mesmas pode não ter validade.

Outro meio de prova admitido constitui-se na prova emprestada. Deste modo e em razão de convênios estabelecidos entre os entes da Administração Pública (Federal, estaduais e municipais) é que se admite que provas produzidas durante o procedimento de fiscalização<sup>89</sup> de um ente tributante possa à outro servir, desde que, num e noutro caso seja obedecido o devido processo legal. Importante observar que, embora esta atividade, dita probatória, como tal não se constitua de maneira formal, em sua essência acaba por prestar-se ao esclarecimento dos fatos, objeto de persecução na atividade probatória formalmente estabelecida.

---

<sup>88</sup> Precipuaemente do contraditório e da licitude da prova

<sup>89</sup> Na parte especial deste trabalho trataremos com mais vagar da possibilidade ou não de se considerar como prova aquilo que se produz, tanto contribuinte quanto administração pública, no curso do procedimento de fiscalização.

## Seção II

### 4.4. Prova e Verdade

Vários são os estágios necessários ao alcance da verdade, consubstanciada na certeza. A prova, como instrumento de busca da verdade, atinge-se, passando pelos estágios que iremos delinear no presente capítulo.

Vejamos assim, os diversos significados do vocábulo “verdade” e a concepção de verdade que pretendemos dê norte ao presente estudo.

Para Moacyr Amaral Santos<sup>90</sup> “Provar, porém, é bem “o meio pelo qual a inteligência chega à descoberta da verdade”. É um meio utilizado para persuadir o espírito de uma verdade. A verdade não existe no espírito sem a sua percepção. Os recursos de que se utiliza a inteligência, para a percepção da verdade, constituem a prova.”

Assim, se o que se busca pela prova é o conhecimento da verdade, importante verificarmos também o que significa “verdade”, e se o seu completo conhecimento é algo efetivamente possível ou apenas algo a se buscar indefinidamente e pelo que, sua aproximação e ausência de contestação venham a causar uma conformidade (uma acomodação/satisfação).

Para Malatesta<sup>91</sup> “A verdade é a conformidade da noção ideológica com a realidade”. Este é o conceito de verdade relativa e não de verdade absoluta, objeto de busca incessante e nunca alcançada. Novamente veja-se Moacyr Amaral Santos<sup>92</sup> para quem “Exatamente por isso, a verdade varia no tempo e no espaço. A verdade – terra plana, de ontem – transformou-se

---

<sup>90</sup> Prova Judiciária no Cível e Comercial, Forense, pág. 12

<sup>91</sup> MALATESTA, A lógica das provas em matéria criminal, trad. De J. Alves de Sá, ed. 1911, v. I. Cap. I.

na verdade – terra redonda, de hoje; a verdade – a pena é uma vingança – se traduz na verdade – a pena é um método de regeneração, para os povos civilizados.”

Mais adiante, o mesmo autor conclui citando Porto-Carrero<sup>93</sup> “relação de conformidade entre o nosso pensamento e a realidade palpável e inteligível, a verdade, “por mais que busque aproximar-se do número, há de ater-se sempre ao fenômeno, sempre à aparência real das coisas, diante dos sentidos aperfeiçoados, aparelhados e completados, na sua inópia, pela inteligência”. Por isso mesmo, a verdade, que se busca, quase sempre não se apresenta, ou nunca se apresenta com a brancura da verdade absoluta, mas apenas com as cores da realidade sensível e inteligível. Contudo, é a verdade”<sup>94</sup>

Diz C. J. A. Mittermaier<sup>95</sup>:

“Todas as vezes que um indivíduo aparece como autor de um fato, que é, por força de lei, de conseqüências aflitivas, e que se trata de lhe fazer a aplicação devida, a condenação repousa sobre a certeza dos fatos, sobre a convicção que se gera na consciência do juiz. A soma dos motivos geradores dessa certeza chama-se prova.”

Provar é querer demonstrar a verdade, em sua essência, os fatos reais, é convencer o julgador, que, para decidir, sabemos, há que adquirir plena certeza. Tem-se o convencimento de que se está diante da verdade quando se encontra a concordância de um fato real com a idéia que dele formar o espírito<sup>96</sup>.

---

<sup>92</sup> Obra citada, pág. 12

<sup>93</sup> Porto-Carrero, Psicologia Judiciária, p. 77

<sup>94</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, obra citada, pág. 12)

<sup>95</sup> Note-se que a tradução na obra original é antiga e portanto livremente atualizamos a tradução para o Português contemporâneo.

<sup>96</sup> Importante ainda a lição de Mittermaier onde considera se deve a verdade ser objetiva ou subjetiva: “Em outros termos: ha nesta operação de nosso espirito correlação entre o individuo que julga e o objeto julgado, donde esta questão tantas vezes controvertida: a verdade é *subjetiva* ou *objetiva*? De todas as discussões sobre o sentido destas expressões resulta, ao menos afinal uma conclusão importante; e para

## 4.5. Da Convicção e Da Certeza

Até o momento em que se fixa a convicção, vários motivos são considerados prós e contra determinada situação, “Chegada ao momento em que vitoriosamente repele todos os motivos contrários, e em que estes mais não podem abalar a imponente massa dos motivos afirmativos, toma a convicção o nome de certeza. É a certeza que só nos parece bastante poderosa para regular nossos atos, e a razão aprova esta conclusão, pois que o homem, em seus esforços para atingir a verdade histórica, não pode esperar adiantar-se a ela”<sup>97</sup>.

Ainda, quanto à verdade, veja-se a proposição de Maria Rita Ferragut<sup>98</sup>:

---

nós a questão deve reduzir-se aos termos seguintes: a verdade pode ser chamada objetiva, como sendo inteiramente independente do indivíduo que a julga? Repousa ela sobre bases tão fixas, que deva dar os mesmos impulsos, imprimir as mesmas imagens em todos os espíritos, a despeito deles? Ou convém mais chama-la subjetiva, no sentido de que sua noção depende das aptidões especiais do indivíduo a convencer, do espírito que procura aprofunda-la, de modo que para cada homem só é verdade o que ele assim supõe? A questão estabelecida por esta forma devia preocupar vivamente o legislador; e, resolvendo-a, teria necessariamente que decidir si se pode decretar uma teoria legal da prova; por conseqüência si deve ser dada a preferéncia ao júri ou ao sistema que incumbe a sentença a juizes regulares e jurisconsultos. Si a verdade for tida por objetiva, o legislador tem que estabelecer uma teoria da prova e firma-la sobre as bases em que repousa também a pretendida verdade objetiva. Uma vez admitida esta teoria, a decisão da questão de fato só pode ser confiada a juizes regulares.” “De toda a discussão que precede se deve concluir que a indagação da verdade é subordinada a certas regras decisivas; que deve seguir certas vias traçadas, que a razão e a experiência indicam como as mais próprias para conduzir ao fim; que a verdade, assim estabelecida, repousa sobre tais e tais bases capazes de apreender infalivelmente o espírito de todos os juizes; mas também que, antes de se pronunciarem sobre a verdade dos fatos, sofre cada um a influência de seu caracter individual, de modo que a sentença proferida é evidentemente subjetiva.

Foi dito já que a verdade, ou os motivos de que decorre, imprimem um movimento a balança da consciência, e que a este motivo corresponde um estado determinado de nosso espírito. Nesse momento sucede algumas vezes que sentimos essa forte segurança, que pode ser produzida pelo exato rigor da dedução matemática, nós acreditamos na posse da mais alta evidencia, da verdade absoluta; em outros casos, as conchas da balança são apenas abaladas, e só podemos formar uma conjectura, entramos em desconfiança, concebemos uma suspeita, etc.; mas entre estes dois estados extremos ha possibilidade de inúmeros outros. Em um deles, especialmente, sem perfeita compreensão dos motivos, sem tê-los mesmo suficientes para a convicção, o espírito, entretanto, chega a considerar verdadeiros os fatos da causa. Também não é raro ver-se um juiz declarar que, quanto a si e subjetivamente falando, está plenamente convencido da culpabilidade do acusado, ou que tem por verdadeiros os fatos da acusação, mas que se veria em grande dificuldade para deduzir suficientemente seus motivos”(...)“Ora, este estado, em que o espírito tem os fatos por verdadeiros, apoiando-se os motivos plenamente sólidos, é a convicção propriamente dita.”

<sup>97</sup> C.J.A Mittermaier, obra citada, pág. 12.

<sup>98</sup> Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001 – pág. 41.

“O termo “verdade” normalmente é empregado para se referir a uma proposição e a uma realidade empírica. Os filósofos gregos iniciaram a busca da verdade no momento em que descobriram a existência da falsidade e da ilusão<sup>99</sup>. A verdade correspondia à realidade que deveria, em oposição ao mutável, ser permanente. Investigaram-na, também, como propriedade das proposições, chegando então às seguintes concepções: *verdade ontológica*, que equivale à verdade das coisas, ou à realidade como verdade; *verdade semântica*, que expressa a adequação da proposição ao objeto conhecido; *verdade epistemológica*, que se refere à verdade, na medida em que é concebida por um intelecto e formulada, num juízo, por um sujeito cognoscente; e *verdade nominal*, que é a verdade em conformidade com os signos”.

Entende-se, assim, que a verdade jurídica pressupõe uma linguagem competente, provas, contraditório e ampla defesa. *A veracidade para o julgador é a manifestação da prova convincente*. Já a verdade material é aquela que deve ser identificada em um procedimento ou processo, em razão de uma investigação inquisitória que considere as provas possíveis de serem produzidas após o evento.

Fundamentalmente, a verdade é uma relação<sup>100</sup>: uma relação de adequação ou conformidade, *adequatio intellectus et rei*<sup>101</sup>, *conformitas intellectus cognoscentis cum re cognita*.<sup>102</sup>

#### 4.6. Probabilidade e Certeza

Sabendo-se que o objetivo da prova, é a demonstração, a busca da verdade, para que se chegue à esta, vários são os estágios de percepção que

---

<sup>99</sup> Cf. José Ferrater Mora. Dicionário de filosofia, p. 699. Citação de Maria Rita Ferragut do corpo do texto ora transcrito.

<sup>100</sup> Verdade para Aristóteles

<sup>101</sup> Definição de Isaac Israeli, por São Tomás de Aquino (Summa Theologie, I2 Q. 16, A. 2) que a tornou clássica, após perfilha-la.

se experimentam, em especial a dúvida, a probabilidade, a certeza e a ignorância. Esta última, como negativa, não interessa ao presente estudo.

A dúvida, para Malatesta<sup>103</sup>, existe "... a quem vai acompanhar, em rápida síntese – sempre que uma asserção se apresenta com motivos afirmativos e motivos negativos". Para o mesmo autor, quando os motivos se igualam (positivo e negativo) estamos diante do que se pode chamar de credulidade. Prevalecendo os afirmativos sobre os negativos tem-se a chamada probabilidade, quando se dá o inverso tem-se a improbabilidade.

Sendo a probabilidade e a certeza dependentes do estado de espírito de quem analisa o fato, devem as mesmas ser encaradas considerando-se o forte aspecto subjetivo da análise.

“Dá-se a probabilidade quando a razão, apoiando-se em graves motivos, considera um fato verdadeiro, sem que, entretanto, os motivos sérios em contrario estejam completamente aniquilados”.<sup>104</sup>

“Se existem tão-somente motivos de uma espécie, legitimamente apreciáveis, mostra-se a certeza. Não obsta, no entanto, que ocorra choque de motivos ao surgimento da certeza. Sempre que na percepção dos motivos convergentes e divergentes, o espírito rejeite estes, por inidôneos ou inconsideráveis, ainda aparece a certeza”<sup>105</sup>

Finalmente, importante, novamente a citação da lição de Malatesta<sup>106</sup>, para quem “A certeza acha que os motivos divergentes da afirmação não merecem racionalmente consideração, e por isso afirma”. Conclui o mesmo autor, que, sendo a crença um estado de espírito, a

---

<sup>102</sup> Definição de Eustácio de S. Paulo (Lalande, Vocabulaire Technique et Critique de la Philosophie, 6a. ed. Paris, 1951, 1198.)

<sup>103</sup> Obra citada, pág. 22

<sup>104</sup> Mittermaier, pág. 12

<sup>105</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, obra citada, pág. 14.

<sup>106</sup> Malatesta, obra citada, 1o. v., pág. 72

certeza (subjetivamente o acreditar) a certeza não pode corresponder à verdade objetiva. A certeza e a verdade nem sempre coincidem, muitas vezes refutam-se afirmações posto que já se está convencido da veracidade de fatos que mais tarde descobrir-se-á, são falsos. Tem-se, por vezes a certeza do que é objetivamente falso e também duvida-se daquilo que objetivamente é verdade.

Neste contexto, de busca da verdade, o que se procura em juízo é o convencimento do juiz de que determinados fatos ocorreram e que portanto violaram direito de uma das partes. Em matéria tributária, uma das partes, tendente à arrecadação, opõe tal direito ao direito do contribuinte, que entende não dever determinada quantia ao estado, é a ocorrência ou não do fato tributável e nos moldes como mencionado pela Fazenda que constitui fato a ser provado durante o curso do processo administrativo e até, posteriormente, se necessário, em juízo.

A questão de fato, será então decidida pelas provas.

“Por estas se chega à verdade, à certeza dessa verdade, à convicção. Em consequência, a prova visa, como fim último, inculcar no espírito do julgador a convicção da existência do fato perturbados do direito a ser restaurado.”<sup>107</sup>

## **II – Parte Especial**

### **Capítulo I – Do Lançamento**

Sumário: 1.1. O Conceito de Lançamento; 1.1.1 – A doutrina e a jurisprudência quanto a natureza constitutiva ou declaratória do lançamento; 1.2. A verdade como sustentáculo do lançamento;

#### **1.1. – O conceito de Lançamento**

---

<sup>107</sup> SANTOS, Moacyr Amaral, obra citada, pág. 15.

Preliminarmente, tenha-se em mente o conceito de lançamento trazido pelo CTN em seu art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A doutrina aponta uma série de impropriedades trazidas pelo artigo constante do Código Tributário Nacional e que resultam nas mais diversas falhas interpretativas acerca do tema do lançamento, que veremos no capítulo seguintes. Não pretendemos aqui estabelecer uma análise do tema dissociada do tema central da produção de provas. Note-se porém que o conceito trazido pelo Código Tributário Nacional menciona o “procedimento” como o conjunto de atos tendentes a verificar a ocorrência ou não do fato gerador para o Código ou da hipótese de incidência para a doutrina. Este conjunto de atos mencionado, constitui-se na investigação probatória da ocorrência do fato passível de tributação.

### **1.1.1 – A doutrina e a jurisprudência quanto a natureza constitutiva ou declaratória do lançamento**

Célebre tornou-se a oposição entre Giannini e Allorio<sup>108109</sup>, alimentada durante muitos anos, porque não dizer, ainda não superada pela

---

<sup>108</sup> Ver Enrico Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, Torino, UTET, 1963, p. 533)

doutrina acerca da natureza constitutiva ou declaratória do lançamento tributário.

A tese declarativista firmou-se como vencedora *En cuanto a la naturaleza declarativa o constitutiva todas las legislaciones consideradas se deciden por la primera solución.*<sup>110</sup>

Paulo de Barros Carvalho, com muita propriedade adverte que a solução para tal polêmica encontra-se na adoção de um referencial. Para o autor o núcleo do problema está na determinação de qual “fato jurídico” constitui a obrigação tributária, se o “fato jurídico” previsto na hipótese normativa ou o “fato jurídico” já contido no ato administrativo de lançamento.

Assim, sendo o referencial a ocorrência do fato descrito hipoteticamente na norma tributária, o lançamento terá efeitos meramente declaratórios; se, por outro lado, considerar-se o referencial da relação jurídica o ato administrativo (de lançamento) seus efeitos serão evidentemente constitutivos.

Estevão Horvath<sup>111</sup> não se distancia do posicionamento do Prof. Paulo de Barros Carvalho, quanto à necessidade de adoção de um referencial para uma correta análise do tema:

“Não podemos, apesar do que dissemos acima, deixar de frisar que, em verdade, a constitutividade ou declaratividade de qualquer ato dependerá – como de resto, quase tudo depende – do referencial que houver sido adotado para elaborar o raciocínio. Se o lançamento é declaratório quanto a reportar-se à obrigação surgida com a ocorrência do fato impositivo, não

---

<sup>109</sup> Alberto Xavier, com muita propriedade expõe as diversas teorias acerca da eficácia do lançamento, tecendo crítica a todas elas de modo a bem expor o tema em seu “Do Lançamento: teoria Geral do ato, do procedimento e do processo tributário, 2a ed. Forense: Rio de Janeiro, 1997.

<sup>110</sup> Ramon Valdes Costa, *Estudios de derecho tributario latinoamericano*. Montevideo. Editorial Amalio M. Fernandez, 1982, 151

<sup>111</sup> Lançamento Tributário e Autolanzamento, *Dialética*, São Paulo, 1997, pág. 57

há dúvida de que também “constitui” deveres e direitos que, antes da prática daquele ato não se conheciam.”

Interessante a definição de José Souto Maior Borges<sup>112</sup> que entende o lançamento como “*um ato heterônomo de aplicação do Direito Tributário Material ao caso concreto*”.

Em posicionamento mais recente, Paulo de Barros Carvalho leciona que o lançamento terá eficácia constitutiva quando considerarmos que o ato de lançamento ao ser formalizado, declara o evento e a data em que o mesmo ocorreu em concreto (tempo no fato).

Terá, no entanto, eficácia constitutiva se ao contrário, considerarmos que, efetivado o lançamento, nasce a relação jurídica tributária, com a expedição da norma individual e concreta, quer esta norma individual seja expedida pelo Sujeito Passivo (o preenchimento da guia de recolhimento) ou pelo Sujeito Ativo (lançamento de ofício), sustenta o autor este posicionamento como verdadeira solução à polêmica nos seguintes termos “*tanto isso é verdade que um lançamento regularmente efetuado, vale dizer, realizado por funcionário competente, mesmo não tendo ocorrido o fato jurídico tributário, prevalece como ato válido instalando nova relação de crédito no mundo da facticidade jurídica, ao menos até que se comprove por meios idôneos do sistema do direito que o acontecimento não se configurou. Tal expediente deverá ser “desconstituído” pela forma apropriada, pouco interessando a chamada “verdade material*”.

Ousamos discordar do posicionamento do autor, filiando-nos na verdade ao primeiro posicionamento supra mencionado, pelo qual o lançamento possui eficácia declaratória, reconhecendo ou até formalizando

---

<sup>112</sup> BORGES, José Souto Maior. Tratado de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 431.

fato efetivamente ocorrido no tempo e no espaço, obrigação tributária já existente.

Filiando-nos à este posicionamento não admitimos seja o sujeito passivo tributado por mero ato formal não impugnado. Se, de fato não nasceu a obrigação tributária, não há que se falar em sua manutenção pelo simples fato de se ter ato administrativo considerado válido. E entendemos ainda que, ocorrido o fato descrito hipoteticamente na norma tributária, nasce a obrigação tributária, e já desde o momento de dita ocorrência, a parcela relativa ao valor do tributo já não mais pertence ao contribuinte, independentemente de qualquer ato a ser realizado.

O Prof. James Marins<sup>113</sup>, traduz tal pensamento com muita propriedade, afirmando:

“Estamos com a primeira hipótese, no sentido de que o lançamento tributário somente pode surtir eficácia declaratória já que não pode existir o ato impositivo sem seu suporte fático, colhido no mundo dos fenômenos. Embora se possa argumentar que há um necessário hiato entre a realidade e a formalização e que, inclusive, pode vir a tornar-se definitivo um lançamento sem o respectivo evento, pensamos que o instituto do lançamento foi concebido com a finalidade de tão-somente registrar a realidade de modo a declarar-lhe a existência e seus efeitos jurídicos, sempre com atenção ao *princípio da verdade material*. Defeitos de formalização, como lançamentos sem suporte fático, desafiam a integridade do sistema e devem ser corrigidos através dos mecanismos revisores, administrativos e judiciais de modo a que recuperem sua pertinência fática o que significa, em última análise, reconduzi-los à estrita legalidade.”<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> Obra citada, pág. 202.

<sup>114</sup> MARINS, James, Direito Tributário Brasileiro, Dialética, 2001, pág. 202.

Considerando-se assim, o lançamento como ato administrativo que contém eficácia declaratória, admitiremos sua desconstituição para existência, e manutenção, tão somente em casos de tradução da exata realidade dos fatos, vale dizer, admitindo-se tributação desde que ocorrida, no mundo dos fatos a hipótese descrita na norma e nos seus exatos termos, o que se provará por todos os meios de prova em direito admitidos, demonstrando-se a verdade material, que entendemos, absolutamente relevante ao tema da tributação justa, que não admite sobreposição de interesses (público x privado, por exemplo) e calcado na Carta Maior.

## **1.2. A verdade como sustentáculo do lançamento**

O que se busca em última análise pelo processo administrativo fiscal é a sustentação do lançamento/exigência nos moldes pretendidos/praticados pela administração pública.

Para que se possa sustentá-lo, busca-se a verdade, a verdade material, e por este aspecto, novamente tenha-se por claro que, todo e qualquer impedimento/preclusão de direitos de apresentação das provas durante o processo administrativo estará por desviar os fins pretendidos neste, equiparando-se então o processo administrativo fiscal ao processo que tramita no âmbito do poder judiciário, que tem, pretensão a ser deduzida, para que o interesse de uma parte se sobreponha ao da outra, o que não pode ocorrer no âmbito do processo administrativo.

Deste modo obtém-se a garantia de que o lançamento está bem realizado, seu sustentáculo, encontra-se na verdade, perquirida durante o curso do processo administrativo.

Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Emílio Contrucci A. De Souza<sup>115</sup> defendem a necessidade da constante busca da verdade material no processo administrativo tributário e, embora posicionem-se tais autores de maneira um tanto diversa daquela que adotamos como norte do presente trabalho (consideramos a existência de lide no processo administrativo tributário e os autores entendem que tal processo não tenciona solucionar interesses conflitantes), importante a colaboração dos autores ao estudo do tema, sobretudo porque não se pode desconsiderar o posicionamento acerca do fato de que não se fala, em processo administrativo tributário em sobreposição de interesses, propriamente dito.

Entendem os autores citados que durante o curso do procedimento de fiscalização, não se fala em contraditório, constituindo a busca de provas, ato da administração pública. Neste ponto, lembremos a discussão acerca das normas que regem a determinação e a exigência de créditos tributários da União<sup>116</sup>, se, são as mesmas normas processuais ou meramente procedimentais.

Deste modo e no curso tanto do processo administrativo fiscal quanto do procedimento administrativo, somente a verdade efetivamente produzida e alcançada pode sustentar lançamento válido. Não há que se admitir tributação por mera confirmação de ato produzido supostamente de acordo com os requisitos e formas necessários à sua validade, posto que, se não envidados esforços à busca da verdade, com a correta e legítima investigação dos fatos, não há que se admitir lançamento válido.

---

<sup>115</sup> Processo Administrativo Fiscal – Dialética - 3o. volume – Coordenador Valdir de Oliveira Rocha- São Paulo: Dialética, 1998. Pp. 141 - 159

<sup>116</sup> Não analisaremos no presente estudo a natureza do processo administrativo no âmbito da legislação estadual ou municipal, embora as colocações acerca do tema sejam aplicáveis ao processo administrativo tributário como um todo, sob a égide da legislação aplicável estaremos analisando tão somente aquela de espeque Nacional.

Quando mencionamos a verdade, estamos nos referindo ao resultado da produção, ampla, de provas. É importante salientarmos que a obrigação tributária nasce à partir da ocorrência do fato imponible. Ocorrido o mesmo, ainda que não formalizado, ali estará, e sabe-se, surgirá o dever de recolher o tributo sobre tal fato incidente. A produção de provas visa a comprovação, a formalização daquele fato para que se dê sustentabilidade ao lançamento e via de conseqüência se mantenha a tributação. Sob outro prisma, também pretende o contribuinte, pela produção de provas e caso resista à pretensão fiscal, também formalizar a inoccorrência do fato imponible, ou pelo menos esclarecer que o mesmo não ocorreu nos moldes demonstrados (pretendidos) pelo fisco.

Conforme os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, há a transmutação daquilo que é evento ao fato no momento em que o evento se transforma em linguagem. Precisamos então da linguagem jurídica adequada para que tenhamos um fato jurídico. A prova, entendemos, surge como a instrumentalização desta alteração (evento-fato).

## **Capítulo II – O lançamento Tributário e a prova**

Sumário: 2.1.Lançamento tributário como ato ou como procedimento; 2.2. Da Prova antes do processo; 2.3. A prova durante a fiscalização como viabilização do lançamento válido; 2.4. A possibilidade de instrução dos processos administrativo e judicial com a prova produzida durante a fiscalização;

### **2.1. Lançamento tributário como ato ou como procedimento**

Considerando-se a existência de um procedimento administrativo, consubstanciado basicamente na seqüência de atos fiscalizatórios, e em

seguida de uma emissão de um ato intermediário, com o qual poderá ou não concordar o contribuinte. Contrapondo-se o contribuinte a tal ato, de maneira expressa, questionando a sua validade, ter-se-á o início do que chamamos Processo Administrativo Fiscal (desde que obviamente o questionamento se dê na esfera administrativa).

Seguindo-se entendimento do Professor James Marins<sup>117</sup>, identificamos, entre o término do procedimento de fiscalização e o início do processo administrativo supra mencionado, a emissão de um ato, qual seja, o ato de lançamento.

Assim, o lançamento, é um ato, espécie do gênero ato administrativo, segue as normas e critérios do Direito Administrativo e também aos rigores próprios da atividade tributária.

Note-se que a atividade tributária deve obedecer aos ditâmes, aos limites constitucionalmente postos, bem como aos estritos ditâmes legais, de modo que não sejam cometidos abusos. A atividade tributária é expropriatória por natureza, adentra ao patrimônio do indivíduo não deixando opção à este, é compulsória a contribuição, o pagar tributos, porém a atividade de tributação é plenamente vinculada, vinculada ao exposto e predisposto em lei, à esta devendo seguir.

Retira-se parcela do patrimônio do indivíduo (ou da pessoa jurídica) para que à este se possa devolver benefícios, tutelas estatais específicas, anseios, em última análise do cidadão, o que legitima a própria existência do estado.

Seguindo-se esta linha de pensamento, tem-se que, o ato de lançamento, como ato administrativo que é, e como já mencionamos, conta com a presunção de legitimidade, deve seguir o disposto no art. 142 e

---

<sup>117</sup> “ O ato administrativo de lançamento aparece em etapa intermediária entre o procedimento e o processo. Direito Processual Tributário Brasileiro. Dialética: São Paulo, 2000, pág. 197.

seguintes do Código Tributário Nacional (norma complementar em razão da matéria, nos termos do art. 146, III da Constituição Federal). Excedendo, ou agindo em desacordo, enfim, com o disposto em lei, estará o administrador público a cometer ilegalidade ou inconstitucionalidade, maculando o ato praticado, o que comprometerá a validade do mesmo.

Ainda, para o Prof. James Marins, o lançamento é ato, muitas vezes antecedido de procedimento preparatório, que denomina de procedimento de lançamento. É durante este procedimento que irá a autoridade administrativa fiscalizadora coletar as informações necessárias ao suporte do ato de lançamento.

Pelo exposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, tem-se que o lançamento decorre de lei como função vinculada e obrigatória.

É o conceito de Paulo de Barros Carvalho que tem se consagrado na doutrina, pelo qual “Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.”<sup>118</sup>

Enrico de Santi<sup>119</sup> entende que resolve-se “a dicotomia instaurada pela doutrina em torno das teses que consideram o lançamento como ato ou procedimento, colocando esta dualidade em planos distintos: o procedimento, no plano fático; o ato-norma, no plano normativo”.

---

<sup>118</sup> Considerando-se pensamento mais recente de Paulo de Barros Carvalho o lançamento terá eficácia constitutiva, conforme já vimos no presente estudo

<sup>119</sup> Lançamento Tributário, Max Limonad: São Paulo, 2a. edição – 2a. tiragem – 2001, pág. 150.

Alberto Xavier<sup>120</sup> diz que “o artigo 142 do Código Tributário Nacional incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume o caráter de um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento visa preparar”.

Vimos no capítulo I desta Parte Especial (1.1.1), a discussão que ora apenas noticiaremos para relembrar nosso entendimento de que o ato administrativo de lançamento tem natureza declaratória. Uma vez mais, adotando a lição do professor James Marins, verificamos que o ato de lançamento não pode ser visto de maneira isolada e sim considerando-se seu antecedente – o procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento que inclui a fiscalização e a apuração e terá não raras vezes seus efeitos suspensos por força de processo administrativo tributário de julgamento ou até mesmo por força de ato jurisdicional.

Conclui-se então que considera a maioria da doutrina o lançamento como um ato administrativo, ressalvadas as particularidades de entendimentos que surgem conforme o prisma sob o qual se analisa o tema, entendemos ainda que o melhor posicionamento é aquele que considera a existência do ato administrativo de lançamento em etapa intermediária entre o procedimento e o processo.

## **2.2. Da Prova antes do processo**

Admitindo-se que os documentos apresentados dentro ainda ou durante o procedimento de fiscalização possam vir a compor o processo administrativo, estaremos diante da clara possibilidade – embora não seja

---

<sup>120</sup> Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário – 2a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pág. 44.

esta a delimitação legal – que admite a apresentação de documentos pelo contribuinte, até como ônus de fazê-lo em face da solicitação do Fisco – que tem o poder dever de perquirir pela verdade – de produção da prova pelo contribuinte.

Ocorre que, muitas vezes, embasa o contribuinte o trabalho da fiscalização, fornecendo os subsídios e cálculos para que o Fiscal apenas lavre auto de infração e descarte aqueles documentos ou apenas os utilize em ponto que os fundamente.

De grande importância, assim, que se tenha por imperiosa a manifestação de qualquer das partes acerca dos documentos produzidos pela outra, mesmo que os mesmos tenham sido produzidos no curso do procedimento de fiscalização, pela administração pública ou pelo sujeito passivo, para que se assegure o contraditório e a ampla defesa.<sup>121</sup>

### **2.3. A prova durante a fiscalização como viabilização do lançamento válido**

Conforme já amplamente falado e repisado, entendemos que a verdade material constitui-se na busca do processo administrativo, para a confirmação do lançamento válido. Vimos também que o contraditório e a ampla defesa devem ser sempre observados para a validade de tal processo.

Buscando-se a verdade material, por óbvio, não há que se cercear a produção de quaisquer provas, e inclusive, aquela prova documental

---

<sup>121</sup> “Ementa: IRPJ – Processo Administrativo Fiscal. Lançamento Tributário. Pressupostos. Consistência Jurídica. Nulidade. O lançamento Tributário, por constituir-se em ato Administrativo, está sujeito aos princípios da Legalidade e da Publicidade, nos termos do art. 37, ‘caput’, da Constituição Federal. É assegurado ao contribuinte, o direito ao contraditório e ampla defesa (C.F., art. 5o. , inc. LV), o que somente se verifica quando a matéria tributária estiver adequadamente descrita, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas. A falta desses requisitos essenciais torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento, e, de conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Declarada a nulidade do Lançamento Tributário”(Acórdão n. 101-87.101).

produzida mormente pela administração pública (ainda que com o auxílio do sujeito passivo) pode ser levada em consideração no curso do processo administrativo, desde que, sobre a mesma tenham ambas as partes, conhecimento e oportunidade de manifestação.

Na doutrina espanhola fala-se em prova à partir da própria legislação, mas é importante estudar-se a análise feita por Ana María Pita Grandal<sup>122</sup> que conclui pela impropriedade da utilização do termo em vários momentos. Daí entendermos pela classificação por provas próprias e provas impróprias.

Impróprias seriam aquelas provas que embora elucidem fatos que se pretendem tributar, não foram constituídas conforme os aspectos processuais formais necessários à dita produção. Assim, em sentido formal, não seriam provas, o sendo apenas em razão de seu conteúdo, da matéria que contém<sup>123</sup>.

De igual modo, Palao Taboada<sup>124</sup> admite a utilização pela administração pública de meios de prova semelhantes aos processuais, porém entende que os princípios que regem esta utilização são diferentes dos que presidem a prova processual *“portanto, en el proceso administrativo sólo puede hablarse de prueba en sentido improprio”*.

Conclusão de nossas colocações até aqui, conduz-nos à afirmação de que, não há lançamento válido, que não se sustente em fatos efetivamente ocorridos e nos moldes como pretendido pela Administração Pública. Assim, todo o rol de documentos e demais provas que venham a ser

---

<sup>122</sup> GRANDAL, Ana María Pita, *La Prueba en El Procedimiento de Gestión Tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas Y Sociales, S.A., Madrid, 1998.

<sup>123</sup> Neste sentido veja-se a análise de Ana María Pita Grandal, na obra já citada, pág. 29, de diversos casos previstos na legislação espanhola, aos quais chamamos, na doutrina pátria de diligências e que a legislação espanhola denomina, de maneira imprópria, como salienta a autora, de produção probatória.

<sup>124</sup> TABOADA, Palao, “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, estudio preliminar a *Principios de Derecho Tributario*, de A. Berliri, Madrid, Derecho Financiero, 1974, pp. 20-21.

produzidos no curso do procedimento de fiscalização são primordiais à sustentação do lançamento válido, desde que, obviamente constituam espelho da verdade dos fatos.

Lembremos, neste ponto, a questão das diligências, que como vimos costumam ser adotadas pelo fisco, realizando-se por vistorias e verificações, por agentes fiscais, durante os procedimentos que antecedem ao lançamento tributário, e que são realizadas, na maioria das vezes sem o conhecimento do sujeito passivo, que, após a sua efetiva realização, é surpreendido pelo seu resultado, consubstanciado, na maioria das vezes num ato administrativo de lançamento tributário, com imposição de penalidades.

Veja-se a lição de Susy Gomes Hoffmann<sup>125</sup> a respeito do tema:

“Essas “diligências” costumam formar uma prova ilícita, colhida sem obediência aos princípios constitucionais e impróprias para figurarem num Estado democrático de Direito e, portanto, devem ser afastadas da realidade do processo tributário. Nos casos em que os lançamentos tributários forem nelas baseados, deverá ocorrer a invalidação deles, pelo fato de a prova ter sido elaborada sem a participação do sujeito passivo e, portanto, em desobediência ao princípio do devido processo legal”.

Concluimos então que a surpresa não condiz com o atendimento aos princípios elementares do Estado de Direito. Pode-se falar em produção de provas no curso da fiscalização, não se pode no entanto dar validade às provas produzidas em desobediência ao princípio do devido processo legal, constitucionalmente assegurado, não é demais lembrar, também aos litigantes em processo administrativo.

---

<sup>125</sup> Obra citada, pág. 219.

## **2.4. A possibilidade de instrução dos processos administrativo e judicial com a prova produzida durante a fiscalização**

A prova emprestada constitui meio de prova, e embora tal meio não se encontre previsto no Código de Processo Civil, a mesma se faz admissível.

A prova emprestada é retirada de outro processo, admitindo-se a sua validade contra quem também participou do processo anterior e pôde contraditá-la. Deste modo, inclinamo-nos por entender passível de utilização, como prova, dos documentos, perícias, laudos, etc., enfim dos meios probatórios utilizados tanto durante o procedimento de fiscalização (não são raras as vezes em que planilhas são solicitadas pelos fiscais durante o curso do procedimento de fiscalização) como após, no curso do processo administrativo e também, o que comumente acontece, para a instrução de eventual processo judicial, uma vez que normalmente, o processo administrativo acaba fazendo parte do processo judicial por solicitação de uma das partes ou pelo juiz.<sup>126-127</sup>

É certo que talvez não devamos chamar tais documentos, diligências de provas no sentido próprio, porém a tal função puderam se prestar e a mesma função irão manter no curso do processo.

A fase instrutória, portanto, do processo administrativo, se presta, também para o preparo de provas que eventualmente venham a simplificar o processo (simplificando a fase de produção de provas) perante o Judiciário, tornando o processo judicial mais célere, caso a questão não se

---

<sup>126</sup> Sobre a prova emprestada ver Vicente Greco Filho, obra citada pág. 177.

<sup>127</sup> Não apenas para instrução do processo judicial admite-se a prova emprestada, mas também na esfera do próprio processo administrativo. Não é noutra sentido a jurisprudência do Conselho de Contribuintes: "Ementa: IRPJ - Prova Emprestada. Auto de Infração Estadual - Descabimento - Toma-se emprestada a prova produzida pelo auto de infração estadual como elemento de partida dos trabalhos de fiscalização que devem, necessariamente, ser levados a termo pelas autoridades federais. Improcede, assim, exigência fiscal baseada, unicamente, em auto de infração lavrado por fiscalização estadual"(Acórdão n. 107-1.110)

resolva na esfera administrativa, não constituindo assim aquele tempo despendido no processo administrativo uma colaboração à morosidade das soluções nas lides, ao contrário, colaborando ao seu aceleramento.

Fábio Fanucchi<sup>128</sup> ensina:

“É comum que no processo administrativo sejam fixadas posições das partes em litígio e a solução não só não é alcançada pelo detalhe de que a administração se fixa, no seu julgamento, primordialmente em normas complementares de legislação tributária (atos do Executivo) e é possível que essas conflitem com as normas legais. Se esse for o caso, e é muito comum a sua ocorrência, vai acontecer que o Juiz, requisitando o processo administrativo, chegará ao fácil convencimento sobre a matéria, aproveitando tudo que daquele procedimento conste”.<sup>129</sup>

### **Capítulo III – Da produção da Provas**

Sumário: 3.1. O pedido de produção de provas; 3.2. A ausência de apreciação do pedido de produção de provas; 3.2.1. Recusa e Fundamentação; 3.3. Presunção de Legitimidade dos atos da administração pública; 3.4. O ônus da prova;

#### **3.1. O pedido de produção de provas**

Conforme já visto, o Decreto 70.235/72, em seu artigo 16, inciso IV e parágrafo 1o., estabelece que o requerimento da prova deve ser feito no momento da impugnação. Nada fala acerca da necessidade de manifestação acerca do citado pedido.

---

<sup>128</sup> Novo Processo Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, no tema Processo Administrativo Tributário, p. 48.

<sup>129</sup> O Autor utiliza a nomenclatura procedimento ao que estamos no presente trabalho tratando de processo administrativo o que neste ponto não compromete a lição do Autor.

Sob este aspecto entendemos que, a lei 9.784/99, respeita, mais amplamente o princípio da verdade material, entendendo que o pedido de prova pode ser feito durante a fase instrutória e determinando a fundamentação de decisão que eventualmente negue a produção da prova solicitada. Veja-se o que dispõe o art. 38 da citada lei 9.784/99:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes de tomada decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§1o. Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§2o. Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Deste modo, dispõe a lei que, durante todo o período que antecede a tomada da decisão pelo julgador administrativo a prova pode ser requerida. Se entendermos que a verdade material é a pretendida pelo processo administrativo, ainda que as previsões legais funcionem como limitadores à esta busca, parece-nos mais acertado admitir-se o dispositivo da nova lei como condizente ao princípio, e não o disposto no Decreto 70.235/72, que, neste ponto admite apenas tratamento relativo às provas já existentes quando da interposição de impugnação, não nos parecendo, no entanto, prejudicial ao processo administrativo e à decisão que, como sabemos emanará de autoridade administrativa, que se busque maiores elementos de prova, desde que antes de proferida a decisão relacionada ao tema objeto do processo administrativo.

Quer nos parecer que, em face do respeito aos princípios que hoje norteiam também o processo administrativo tributário, não há mais que se aplicar o disposto no Decreto 70.235/72 no que diz respeito ao momento

processual adequado ao pedido de produção de provas. Não há que se considerar recepcionado pelo Texto Constitucional o já citado art. 16, em seu parágrafo 4o., bem como o art. 17, ambos do Decreto 70.235/72, devendo ser aplicado, em face então da ausência da legislação específica, o disposto no também já transcrito art. 3o. da Lei 9.784/99, à produção de provas no curso do processo administrativo tributário.

### **3.2. A ausência de apreciação do pedido de produção de provas**

Vimos então que o pedido de produção de provas além daquelas apresentadas junto à impugnação pode ser feito pelo interessado, quer tal se dê, dentro dos ditames do Decreto 70.235/72, ou seja junto à impugnação, ou ainda conforme o disposto na Lei 9.784/99, em qualquer momento antes de proferida a decisão.

Veja-se, no entanto que a apreciação de tal pedido não pode deixar de ser realizada pela autoridade julgadora, sob pena de nulidade da decisão que vier a praticar.

Não está assim, obrigado o julgador administrativo a deferir o pedido de produção da prova, sob qualquer modalidade, no entanto, ao recusar a produção requerida pelo interessado deve fazê-lo, por despacho fundamentado.

#### **3.2.1. Recusa e fundamentação**

O Conselho de Contribuintes, órgão colegiado responsável pelas decisões administrativas de segunda instância, vem decidindo reiteradamente sobre a necessidade da produção de provas no curso do processo administrativo, anulando os atos (decisões de primeiro grau

administrativo, mormente) que não garantem a ampla defesa e o contraditório, assegurados constitucionalmente, por não apreciarem, ou negarem infundadamente o pedido de produção. Veja-se a jurisprudência a respeito:

“Ementa: IRPJ – Normas Processuais – Nulidade. É nula a decisão de primeiro grau que não se manifesta sobre questões preliminares suscitadas na impugnação do contribuinte, considerando-se como tal, *in casu*, o pedido de realização de perícia” (Acórdão n. CSRF/01.0946, Ed. Resenha Tributária, v. 1. 1.2-30, p. 8.325).

“Ementa: IRPF – Nulidade, cerceamento do Direito de Defesa – É nula a decisão de primeiro grau que se omitiu sobre item tributado e impugnado, tanto nos fundamentos como na conclusão. Atingidos pela nulidade a própria decisão e os atos processuais subseqüentes”(Acórdão n. CSRF/01.0884, Ed. Resenha Tributária, v. 1.2-28, p. 7773)

“Ementa: IPI – Levantamento da produção por elementos subsidiários. A eleição de um só elemento subsidiário não sustenta a acusação, quando as circunstâncias que revestem o caso admitem alternativas mais prováveis para explicar as diferenças apuradas. Recursos providos”(Acórdão n. 201-67.165).

Deste modo, não se pode admitir recusa infundada de modalidade de prova a ser produzida, sob pena de ser estar diante de causa de nulidade de todo o processo administrativo que por ventura tenha se desenrolado, uma vez que, não é demais lembrarmos, o arbitrário afastamento de um direito assegurado à parte, constitui negativa de vigência de direito garantido constitucionalmente, qual seja o do devido processo legal, razão pela qual não há que se admitir prospere o processo administrativo instaurado sob tal égide.

### 3.3. Presunção de legitimidade dos atos da administração pública

Para Vicente Greco Filho<sup>130</sup> “...independem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade. Mais adiante serão estudadas as presunções, mas desde logo pode adiantar-se que, se a lei dá como verdadeiro determinado fato, está a parte dispensada de prová-lo, em sendo a presunção absoluta. Em sendo a presunção relativa, a parte em favor de quem milita a presunção não precisa prová-lo, incumbindo à parte contrária o ônus de produzir, se for o caso, a prova contrária.”

O Lançamento tributário, como ato administrativo goza de presunção de legitimidade. Porém, veja-se que tal presunção não constitui atributo somente dos atos administrativos, mas sim de todos os atos jurídicos.

Paulo de Barros Carvalho<sup>131</sup> pronunciou-se neste sentido afirmando que “apesar de tão decantada como peculiaridade dos atos administrativos, parece-me que a presunção de legitimidade acompanha sempre qualquer ato jurídico, público ou privado, praticado por pessoa física ou jurídica”.

A presunção de legitimidade, como atributo tanto do ato administrativo de lançamento quanto do ato-jurídico de imposição do particular, quer significar a relação de pertinencialidade desses atos ao sistema, ou seja, presumir-se, informar-se que foram tais atos emitidos por quem de direito e em estrita observância do procedimento exigido. Dita presunção sobrevive até o momento em forem os citados atos impugnados,

---

<sup>130</sup> Obra citada, pág. 175.

<sup>131</sup> Curso de Direito Tributário, p. 229.

uma vez que em seu favor milita presunção *juris tantum*, isto é, que só existem até serem questionados em juízo.

Deste modo, a citação antes trazida de Vicente Greco Filho, acerca da dispensa de produção de provas quanto aos atos considerados legítimos, deve ser considerada em face de uma presunção *juris tantum*, e não absoluta (*jure et de jure*), existindo assim a necessidade de prova dos fatos alegados, quando se instaurar o processo em face da resistência à pretensão fiscal pelo contribuinte.

Veremos no capítulo seguinte a questão do ônus da prova, que irá complementar o pensamento trazido no presente capítulo.

### 3.4. – O ônus da prova

A prova da ocorrência do fato que deu ensejo ao fato jurídico tributário e, via de conseqüência, a norma em sua completude existencial, deve ser produzida por quem alegou sua existência, e serão analisadas por quem de direito. Tanto o sujeito passivo como a Administração podem impugnar o ato de lançamento seja o mesmo efetuado pelo próprio contribuinte (nos tributos auto-lançados) ou ainda para os casos de atos de lançamento emanados da administração, cabendo o ônus da prova a quem alegou a ocorrência do fato que se subsumiu à hipótese normativa.<sup>132</sup>

A doutrina assim afirma que não há, no processo administrativo tributário, inversão do ônus da prova. Veja-se a orientação de Paulo Celso B. Bonilha<sup>133</sup>: “*A presunção de legitimidade do ato de lançamento não justifica nem explica a tese de atribuição de toda a carga da prova ao contribuinte. A regra do ônus da prova decorre, em verdade, da relação*

---

<sup>132</sup> Seguindo-se o disposto no art. 133, I do Código de Processo Civil.

*substancial, isto é, do interesse na afirmação do fato. Se o fato que fundamenta o lançamento é contestado na impugnação, o ônus da prova é da Fazenda e não do contribuinte”.*

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo<sup>134</sup>: *“É elementar que o encargo probatório é cometido ao Autor quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao Réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Autor (art. 333 do Código de Processo Civil). Não haveria sentido jurídico firmar entendimento em sentido diverso contrário, pois que a pretensão a um direito, invocando-se a tutela jurisdicional, implica na respectiva produção de prova. (...) No lançamento dos tributos, o ônus da prova cabe ao poder público por competir-lhe, de modo privativo e obrigatório, a constituição do crédito tributário, compelindo-o à comprovação da existência de todos os elementos componentes do fato tributário”.*

Deste modo, cabe à Administração Pública, nos casos de lançamento por ela efetuado provar o alegado, para a manutenção do ato administrativo realizado, enquanto que nos tributos subordinados ao regime da auto-imposição tributária (os chamados tributos auto-lançados) tal ônus recai sobre o sujeito passivo, que pretende ver confirmado seu ato em detrimento do ato de lançamento complementar (muitas vezes) praticado pela Administração Pública.

Leonardo de Paola<sup>135</sup> trata do tema do ônus da prova com bastante propriedade, vejamos:

“Fala-se em ônus da prova subjetivo no sentido de distribuição dos encargos probatórios entre as partes. Nessa acepção, ante o

---

<sup>133</sup> Da prova no processo administrativo tributário, p. 105.

<sup>134</sup> Lançamento, p. 92 e 96.

<sup>135</sup> Leonardo Sperb de Paola, Presunções e Ficções no Direito Tributário, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, pág. 209.

caráter inquisitivo do processo administrativo, não se pode admitir que ele possa recair sobre o contribuinte, e isso porque “a existência de um princípio de investigação tem por efeito abrir uma via autônoma para o carrear dos factos para o processo, não permitindo, assim, o estabelecimento de uma relação de dependência entre a actividade da parte e a obtenção de um certo resultado”<sup>136</sup>.

Assim, mesmo fatos que favorecem o contribuinte (que configuram isenções, por exemplo) devem ser, oficiosamente, investigados pelo Fisco. No máximo, bastaria ao contribuinte alegá-los.

Ocorre que – e é o que mais nos interessa – pode-se falar em “ônus da prova” sob o ângulo objetivo. Nesse sentido, é “uma injunção ao juiz sobre como ele há de decidir sempre que não possa afirmar ou negar com segurança factos juridicamente relevantes”<sup>137</sup>. Por outra, é a regra que determina o conteúdo do julgamento de mérito quando certos fatos não são provados<sup>138</sup>. Ou ainda: “Trata-se de saber que factos deverão focar provados, e não quem terá de os alegar”<sup>139</sup>.

O ônus da prova, existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que lhe favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe tanto ao Fisco produzir as provas que sustentem o lançamento efetuado, como ao contribuinte as provas que contraponham a pretensão fiscal.

Vejamos alguns posicionamentos doutrinários acerca do tema do ônus da prova.

Alberto Xavier<sup>140</sup> não concorda com o tema da distribuição do ônus da prova, posto que entende que, em virtude da aplicabilidade ao processo

---

<sup>136</sup> Citação do texto de Leonardo de Paola, J. L. Saldanha Sanches, *O ônus da Prova no Processo Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 130.

<sup>137</sup> Citação de Leonardo de Paola, Karl Engisch. *Introdução ao Pensamento jurídico*. 6. Ed. Lisboa, Gulbenkian, 1988, p. 104.

<sup>138</sup> Leonardo de Paola, Francesco Tesauero. *L'onere della prova nel proceso tributario*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze*, ano 45, n. 1, p. 77, mar. 1986b.

<sup>139</sup> Leonardo de Paola, citação, J. L. Saldanha Sanches, obra citada, p. 129, nota 132.

<sup>140</sup> XAVIER, Alberto, *do Lançamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 114.

administrativo do princípio da busca da verdade material, “não se coloca, em rigor, um problema de repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto”. Para o autor, permanecendo a incerteza, cabe sempre ao Fisco provar a veracidade do fato que gerou a tributação.

Para Saldanha Sanches<sup>141</sup>, o critério da distribuição do ônus da prova é determinado pelo Direito Material, responsável pela determinação dos pontos relevantes de conformação dos direitos e deveres. Cada parte sofreria o ônus pela não demonstração dos fatos descritos na norma de maneira favorável à sua pretensão.

Na mesma linha de raciocínio, Dinamarco<sup>142</sup> diz que a distribuição do ônus da prova é orientada pelo interesse, cada litigante responde pela inexistência de prova acerca dos fatos que o beneficiariam.

Moacyr Amaral Santos<sup>143</sup> não se distancia do posicionamento de Dinamarco, entendendo que a repartição do ônus probatório acompanha o ônus da afirmação, tendo inspiração no critério de igualdade entre as partes.

Assim, a regra geral é a de que o ônus é então repartido entre aqueles que alegam e que devem apresentar a sustentação de suas pretensões.

#### **Capítulo IV - Controle Jurisdicional sobre o Processo Administrativo Fiscal sob o enfoque probatório**

Sumário: 4.1 A intervenção do Judiciário no processo administrativo tributário; 4.2. Momento e forma da intervenção; 4.3. Possibilidade de intervenção do Judiciário em face da recusa à produção de provas durante o procedimento de fiscalização; 4.4. A busca da tutela jurisdicional específica

---

<sup>141</sup> Obra citada, p. 148.

<sup>142</sup> Cândido Rangel Dinamarco, A instrumentalidade do processo. 2ed., São Paulo: RT, 1990, p. 358, nota 130.

<sup>143</sup> Comentários ao Código de processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 33.

à questão da prova e o afastamento da presunção de opção da esfera judicial em detrimento da esfera administrativa;

#### **4.1. A intervenção do Judiciário no processo administrativo tributário**

Embora seja possível considerar-se que as esferas são distintas, desenrolando-se processos distintos na esfera administrativa e judicial. A citada consideração não se constitui em verdade absoluta.

Primeiramente saliente-se que se faz impossível a co-existência de dois processos que tencionem exatamente um mesmo fim, sendo que um deles se desenvolve perante o julgador administrativo e outro perante o Judiciário. Se admitíssemos tal existência conjunta estaríamos necessariamente admitindo a existência de duas decisões, possivelmente contraditórias acerca de um mesmo tema.

Chegaríamos a uma absurda situação em que se negaria a eficácia de uma das decisões emanadas quer fosse a se negar aquela emanada do julgador administrativo ou aquela proveniente do Judiciário. Impossível admitir-se tal situação, sem se criar situação insustentável de total insegurança jurídica, sendo inútil uma ou outra tramitação como um todo, porque fatalmente resultaria em contradição.

Pois bem, afastado o tratamento da co-existência, veremos a possibilidade, adiante de se tratar temas diversos concomitantemente, que podem inclusive complementar-se ou ainda assegurar o atendimento aos ditâmes legais e os princípios que norteiam o processo administrativo, porém, não se estará buscando solução à uma mesma questão por esferas diversas.

Estando tal situação clara, analise-se os casos em que não se tenha por respeitado o devido processo legal na esfera administrativa; seria esta uma situação de intervenção do Judiciário na esfera administrativa?

Encontrando-se decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito na inobservância do devido processo legal quando do curso do processo administrativo, verificamos que tal se faz possível.

Em julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal decidiu-se que *“noutra assentada esse mesmo Tribunal, ao examinar em 16.4.86 a remessa ex-officio n. 92.653-CE, sob o judicioso relatório do Ministro Carlos Mário Velloso, proclamou com toda ênfase a inafastabilidade da garantia do devido processo legal nas instâncias administrativas. Em textual: ‘A garantia do due process of law tem aplicação no procedimento administrativo. Destarte, quando a administração tiver que impor uma sanção, uma multa, ou de fazer um lançamento fiscal, ou de decidir a respeito de determinado interesse do administrado, deverá fazê-lo num processo regular, com possibilidade de defesa’”*

#### **4.2. Momento e forma da intervenção**

Admitida assim a intervenção do Judiciário no âmbito do processo administrativo tributário, a mesma somente ocorrerá, por iniciativa de uma das partes e para assegurar a ocorrência e observância do devido processo legal administrativo. Não ocorrerão para tratar das questões do mérito do tema, e sim para que os atos que devam se desenrolar durante a tramitação daquele processo efetivamente ocorram.

Imaginemos que o contribuinte solicitou a produção de prova pericial que se constitui em elemento essencial à elucidação dos fatos e sem maiores fundamentos foi a mesma negada ou sequer foi o pedido

apreciado, poderia o contribuinte socorrer-se do Judiciário para ver assegurado o desenrolar do processo dentro dos ditames que lhe dão norte? Parece-nos que a resposta deve ser afirmativa.

#### **4.3. Possibilidade de intervenção do Judiciário em face da recusa à produção de provas durante o procedimento de fiscalização**

Sendo o respeito à busca da verdade material elemento primordial constante do processo administrativo, tem-se também, que, o instrumento para a busca da verdade material é, primordialmente a prova a ser produzida pela parte. Requerida, pertinente e fundamentadamente a produção de provas, sua negativa (ou o que mais comumente ocorre a ausência de apreciação do pedido), constitui ato abusivo, merecendo a tutela jurisdicional.

Note-se que também devemos considerar, neste aspecto a questão que envolve a possibilidade de o Judiciário anular o processo administrativo como um todo. Quando isto se faz possível? Evidentemente que só podemos admitir esta situação quando não houver o processo administrativo obedecido ao devido processo legal em seu curso, garantia assegurada constitucionalmente.

#### **4.4. A busca da tutela jurisdicional específica à questão da prova e o afastamento da presunção de opção da esfera judicial em detrimento da esfera administrativa.**

Vários são os casos em que, no curso do processo administrativo, socorre-se o contribuinte da intervenção do judiciário tendo em vista os abusos cometidos pela fiscalização. Exemplo comum de tal necessidade se

faz com a insistente exigência do recolhimento do tributo, mesmo em face de recurso administrativo, tempestivo e regularmente apresentado.

Ignora-se o disposto no art. 151, III do CTN, para que não tenha dito recurso o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e impõe-se, muitas vezes com novo ato administrativo praticado o citado recolhimento.

Diante de tal fato, não resta ao contribuinte outra alternativa que não a busca da tutela jurisdicional para que se suspenda a dita exigibilidade (frise-se, já suspensa pela interposição do recurso). Não é raro que, mesmo nestes casos, depare-se o contribuinte com decisões. na esfera administrativa que entendam que houve opção do mesmo pela esfera do judiciário, o que não poderia ocorrer em face de recurso administrativo, negando-se então seguimento à este.

É certo que se faz impossível ter-se um mesmo tema tratado, ao mesmo tempo por dois órgãos julgadores distintos, sob pena de se ter ao final duas decisões, igualmente válidas e absolutamente conflitantes. Porém, há que se ter cautela na análise dos pedidos, que muitas vezes são apenas complementares, e portanto, não é apenas a informação da existência de processo judicial em conjunto com o processo administrativo que pode gerar o arquivamento deste, deve-se analisar, primordialmente o conteúdo, o alcance dos pedidos, para então se ter uma decisão acerca do mérito tratado na esfera administrativa, sem prejuízo dos complementos tratados na esfera judicial, que serão tratados por juízo competente.

Veja-se ainda, que matéria formal pode ser levada à apreciação do julgador administrativo e matéria constitucional, por exemplo, será levada ao mesmo tempo ao judiciário e nem por isso tem-se decisões conflitantes.

Pois bem imagine-se o prejuízo ao contribuinte, se, no curso do julgamento de impugnação (primeira instância administrativa), recebe nova

intimação para pagamento, e ingressa com medida judicial para ver reconhecida a aplicabilidade do disposto no art. 151, III do CTN, ou seja, para ver efeito suspensivo atribuído ao recurso administrativo interposto. Tendo notícia da medida judicial (porque devidamente citada – intimada para apresentação de informações) a autoridade entende que não pode proceder o julgamento do recurso administrativo pois teria havido pelo contribuinte opção pela esfera do judiciário. Administrativa, sem solução o contribuinte que não lhe onere (depósito de 30% do valor da exigência), sem solução nesta esfera, deve, novamente socorrer-se do judiciário...

Pertinente que se admita a produção da prova documental (peça processual em trâmite perante o judiciário) que venha a fazer parte integrante do processo administrativo e possa formar o convencimento do julgador. Podendo dita prova ser apresentada enquanto não proferida decisão em impugnação ou ainda quando da apreciação pelo Conselho de Contribuintes.

Neste passo admitimos a interposição, por exemplo de medida judicial tendente à produção de provas e, independentemente de sua utilização em processo principal judicial, sua indubitável força probatória em processo administrativo.

## **Capítulo V - Análise da legislação acerca do processo administrativo tributário**

Sumário: 5.1. O Decreto 70.235/72 e sua impropriedade em face da Constituição Federal de 1988.

### **5.1. O Decreto 70.235/72 e sua impropriedade em face da Constituição Federal de 1988**

Analisando-se o que diz o Decreto 70.235/72, norma específica que trata do Processo Administrativo Fiscal, bem como suas alterações, em muitos casos até posteriores à entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, temos que várias são as situações que não condizem com a ordem constitucional vigente, mesmo que criadas após a sua entrada em vigor (exemplo disto diz respeito à questão do depósito de 30% do valor da exigência para interposição de recurso administrativo, hoje já substituído pelo oferecimento de bens em garantia). Quanto à apreciação de pedidos probatórios, as limitações colocadas quanto ao tempo de sua elaboração, bem como da sua apreciação. Pode-se falar na auto-aplicabilidade desta norma? Considerá-la no todo recepcionada pela Constituição vigente? Parece-nos que para tanto haveríamos que negar o próprio sistema vigente.

Mister nesse passo, retornar à supremacia constitucional. Kelsen, no intuito de explicar um sistema normativo hierárquico (como o nosso), lança mão da sua figura geométrica, da pirâmide, para mostrar os diferentes escalões normativos, bem como o fundamento de validade do sistema, ou melhor, do ordenamento jurídico estatal. Segundo este autor, *“uma norma para ser válida é preciso que busque seu fundamento de validade em uma norma superior, e assim por diante, de tal forma que todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa”* <sup>144</sup>

Percebemos, então, que, para uma norma ter validade dentro do sistema necessita ser produzida em concordância com os ditames da norma superior, que representa seu fundamento de validade. Assim a norma inferior não pode contrariar a superior e, quando isto acontecer, passa a não ter validade dentro do ordenamento jurídico em questão. já que sua

validade não decorre do sistema e, portanto, face a tal ordem normativa, ela não existe. A norma que proporciona a unidade do sistema normativo é a Constituição, considerada desta forma como fundamento de validade de um determinado ordenamento jurídico.

Em verdade, vigindo uma ordem constitucional que enaltece, como visto, a categoria dos direitos individuais, cumpre estabelecer um posicionamento frente a problemas jurídicos bastante considerados pela doutrina, como os referentes à validade, eficácia e vigência da norma jurídica. Von Wright<sup>145</sup>, considerando que uma das questões mais debatidas e controvertidas da teoria das normas referencia à noção de validade, indaga o que se pode entender por uma norma válida e analisa o problema, partindo da verificação de que pelo menos dois são os significados da palavra validade em conexão com as normas.

Num dos sentidos é o que se refere à existência normativa, isto é, dizer que uma norma é válida equivale a dizer que ela existe. Em um outro sentido, validade de uma norma significa que ela existe e que, além dela, existe outra norma superior, que permitiu a autoridade da primeira emití-la. Nesse sentido, podemos dizer que a validade de uma norma significa legalidade do ato de emití-la.

O normativismo kelseniano distingue, com precisão, vigência de eficácia, porém em determinados momentos usa a expressão vigência com o sentido de validade, ou melhor, no sentido de validade técnica formal, de legalidade. Para Kelsen dizer que uma norma vale (é vigente), quer dizer que ela é vinculativa, ou seja, que os indivíduos devem se conduzir de uma determinada maneira, conforme a conduta prescrita na norma, de tal forma que vigência significa a existência específica da norma.

---

<sup>144</sup> Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 3ª ed. Armênio Amado, Coimbra, 1974, pág. 269.

<sup>145</sup> "Norma Y Acion, Una Investigación Lógica", Ed. Tecnos, Madrid, Espanha, pág. 200.

Miguel Reale ensina que *“vigente é o ordenamento jurídico atual, no sentido que existe ao momento presente, isto é, o conjunto de normas que rege, aqui e agora, a conduta dos indivíduos na sociedade. Assim, como vigência nos referimos à vida das normas jurídicas”*<sup>146</sup>

Diversas correntes procuram analisar o que devemos considerar como direito válido. Podemos englobá-las em dois grandes grupos. Um que considera a questão sob um ponto de vista formal e outro que faz sua consideração a partir da concepção objetiva, colocando a justiça como essência do direito<sup>147</sup>. Do ponto de vista formal, só serão válidas as normas que reunirem determinados requisitos, isto é, para uma norma ser válida, necessita ser produzida de acordo com os requisitos estabelecidos pelas normas superiores do sistema, ou seja, num ordenamento jurídico, onde encontramos um escalonamento normativo, a norma de nível inferior busca sua validade, seu fundamento de validade na norma superior e assim por diante, de tal forma que, em um sistema normativo, podemos reconduzir o fundamento de sua validade a uma única norma, que é a norma fundamental desse sistema.

Paolo Biscaretti , considera que:

“...para uma norma ter validade deve adequar-se integralmente ao esquema abstrato previsto pelas normas de produção jurídica. Assim distingue entre requisitos subjetivos: o ato deve ser elaborado por uma autoridade competente, e requisitos objetivos: que se referem à causa (aderência do caso concreto às finalidades para as quais se confere poder e se permite o exercício); à forma (se o ato é escrito, qual o modo de promulgação, etc.); ao conteúdo (que não contraste com as

<sup>146</sup> Miguel Reale, Filosofia do Direito, 9ª ed., Saraiva, SP, 1982, pág. 598.

<sup>147</sup> MAYNEZ, Eduardo Garcia - La Definición Del Derecho - 2ª Ed. Universida Veracruziana - México - 1.960, p.21

normas fixadas por fontes superiores) e ao tempo (respeito da relação de sucessão, como regulamento deve seguir a lei)”<sup>148</sup>.

Tendo estabelecido o que se entende por vigência e validade da lei, resta, para conformar um posicionamento sobre a matéria, a análise sobre sua eficácia. Distingue-se ainda, entre a eficácia da totalidade do ordenamento jurídico e a eficácia de uma norma componente do ordenamento jurídico como um todo. No caso da eficácia do ordenamento jurídico, esta é a condição essencial de vigência, v.g., no caso de uma revolução que põe termo a uma ordem jurídica, restaurando outra em seu lugar. Porém, a mesma ordem jurídica não está afetada por faltar eficácia a uma de suas normas, por uma de suas normas não ser aplicada ou observada quando nem por isso a ordem como um todo deixará de ser vigente. Deste modo é que apenas aqueles artigos de uma determinada legislação que forem incondizentes com o sistema constitucional é que deverão ser afastados e não a legislação como um todo.

É dentro deste contexto que se deve analisar a eficácia dos mais diversos artigos do decreto 70.235/72, isto porque os mesmos não subsistem em face das normas constitucionais vigentes. Deve-se assim estabelecer uma interpretação cautelosa, quando determinado artigo não atende à busca por um ou outro princípio assegurado constitucionalmente, deve ser substituído pela aplicação de dispositivo de lei superveniente que observe mais atentamente ao Texto Constitucional, é exatamente o que ocorre com os artigos já transcritos que tratam do momento da produção de provas, não se lhes aplicando a legislação específica (decreto 70.235/72) porque neste aspecto não recepcionado pela ordem constitucional vigente, mister que se aplique o disposto na Lei 9.784/99.

---

<sup>148</sup> Paolo Biscaretti di Ruffia, *Derecho Constitucional*, Ed. Technos, Madrid, 1973, p. 176.

Concernente à supremacia constitucional, isto é, ao fato de que a Constituição é lei fundamental da ordem jurídica, ou ainda, que para uma norma ser válida necessita buscar sua validade na norma superior, de tal forma que sistematicamente escalonadas em um ordenamento jurídico, a sua unidade reduz-se à conformação de todo ordenamento à lei fundamental, que considerada como a de maior escalão e orientadora da produção de todas as demais normas do sistema, encontramos a impossibilidade de que as normas inferiores, que buscam validade nas normas superiores, contrariem as suas e conseqüentemente a Constituição.

Sendo a Constituição a lei suprema e a lei ordinária determinada em seu conteúdo e em seus efeitos pela lei constitucional, não podemos, dentro de um mesmo sistema normativo, encontrar discordância entre as duas. Chegamos dessa forma à inconstitucionalidade, considerando como inconstitucional a lei ou ato que ofende, no todo ou em parte a Constituição.

O respeito à Constituição é apanágio dos Estados de Direito, que tem uma norma fundamental escrita e rígida a nortear o seu destino político. Assim, segundo ensinamento de Marcelo Caetano, em seu “Direito Constitucional”, tem-se que:

“... uma lei que não respeite a Constituição não possui força obrigatória por ser inválida”<sup>149</sup>.

Porém, a conclusão do tema é dada seguindo-se o ensinamento de Wilson de Souza Campos Batalha, que disserta:

“Quando a uma Constituição outra se lhe substitui, quer pelo processo estabelecido pela primeira Constituição, quer

---

<sup>149</sup> Marcelo Caetano, *Direito Constitucional*, v. 1, pág. 401, Forense, 1977

violentamente cortando a juridicidade para implantar novos quadros jurídicos, todas as normas jurídicas elaboradas na vigência da Constituição anterior deixam de encontrar nela fundamento de validade. Pode ocorrer, entretanto, e é o que freqüentemente ocorre, venham tais normas jurídicas adequar-se em termos da nova Constituição. Continuam aquelas a vigorar, mudando-se apenas o seu fundamento de validade. Se, ao contrário, essas normas jurídicas elaboradas na vigência da Constituição anterior vierem a atritar-se com os novos textos constitucionais, cessarão de vigorar, a partir da data do início da vigência da Constituição recente, porque não poderão encontrar nesta fundamento para sua validade; serão normas inconstitucionais.”

E prossegue o Autor:

“A rigor, não se poderá dizer que a Constituição revogou as normas anteriores que lhe eram contrárias. A revogação opera-se apenas entre normas de igual hierarquia: a lei revoga-se por outra lei, o decreto revoga-se por outro decreto e assim por diante. Se um decreto elaborado de acordo com a lei anterior, atrita-se com os dispositivos da nova lei, não se pode dizer, que esta lei revogou aquele decreto, mas sim, que o decreto deixou de encontrar fundamento de validade em face da nova lei, que lhe é contrária; tornou-se norma antinormativa, no dizer de Kelsen, norma que não mais subsiste por contrariar norma superior a que deverá submeter-se, norma que perdeu o seu fundamento de validade e não poderá encontrar fundamento de validade na lei nova que lhe é contrária. O mesmo pode-se dizer, com toda a propriedade, a respeito da Constituição, o supremo fundamento de validade de todo ordenamento jurídico positivo. Todas as normas, que eram plenamente constitucionais e, portanto, válidas, deixam de o ser quando a antiga Constituição outra se lhe substitui, cujos textos contrariem os dispositivos daquelas leis. A Constituição não revogou leis anteriores que lhe eram contrárias; apenas estas deixaram de existir no plano do ordenamento jurídico estatal, por haverem perdido o seu fundamento de validade. No R.E. nº 72.612, o Supremo Tribunal Federal, por sua 2ª Turma, teve a oportunidade de assinalar: “Constitui princípio tradicional de direito transitório o de que as normas

constitucionais ou legais anteriores à Constituição nova, que com esta se harmonizem, por não contrariá-la, implícita ou explicitamente, continuam em pleno vigor”.<sup>150</sup>

## **Conclusões**

As pesquisas realizadas revelaram as dificuldades que a doutrina, especialmente a nacional, vem encontrando no trato da matéria, em especial no que diz respeito ao tratamento a ser dado ao tema da instrução probatória em processo administrativo. Em termos práticos encontra-se dificuldades, que serão superadas, acreditamos ao longo do tempo pelo aumento da produção doutrinária, que venha a se robustecer para suprir os julgadores de elementos de sustentação às suas decisões. É na primeira instância administrativa que se encontra o argumento que aqui contrapusemos da prevalência do ato administrativo em face de sua presunção de legitimidade.

Encontramos ainda a errônea interpretação a ser dada ao tema do interesse público, como algo a ser perquirido ainda que represente o interesse individual da administração pública.

Vimos então, que em nosso sistema constitucional não há que se admitir defesa de interesses singulares, não tradutores de anseios coletivos, como algo que se pretende tradutor do interesse público.

Concluimos então que o ato de lançamento pode ser questionado, embora se presuma legítimo (como qualquer ato jurídico) dentro de um processo administrativo que respeite ao devido processo legal. A verdade material como algo a ser perseguido se fez presente em nosso estudo. A ampla instrução probatória em nosso entendimento, constitui-se numa

---

<sup>150</sup> BATALHA, Wilson de Souza Campos, *Direito Intertemporal, Forense*, 1ª ed., 1980, pp. 434 e ss.

ferramenta condutora à formação do convencimento do julgador de acordo com elementos que mais se aproximem da verdade.

Concluimos, após nossos estudos que o processo administrativo tributário constitui-se não em instância pura e simples de julgamento com o condão de atribuir tempo ao contribuinte e capacidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Sabemos sim, que o processo administrativo tributário constitui elemento importante para a solução de lides tributárias, com o desafogamento do judiciário, capaz de produzir decisões bem fundamentadas em face da ampla capacidade probatória atribuída aos litigantes também nesta espécie de processo, direito este que, como vimos encontra-se assegurado no Texto Constitucional, e que não pode sofrer restrições.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, João Carlos Pestana de. Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV – Arts. 332 a 443. 2a. edição. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo – 1977.

ALLORIO, Enrico – Diritto Processuale Tributario – Milano – Dott. A Giuffrè – Editore, 1942.

ASOREY, Ruben O. Seguridad Juridica y Derecho Tributario. Revista de Direito Tributário 52/26.

ATALIBA, Geraldo. “Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributaria”. Revista de Direito Tributário, 46/118.

\_\_\_\_\_. “Acesso ao Judiciário e Contencioso Fiscal”. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 11/165.

\_\_\_\_\_. “Princípios Informativos do Contencioso Administrativo Tributário Federal”. Revista Forense, 271/1.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. Direito Intertemporal, Forense, 1a. edição, 1980.

BERENGUEL, Luiz Hernandez Berenguel. Algunas Vinculaciones de la Tributación con los Derechos Humanos. Revista de Direito Tributário 54/129.

BLUMENSTEIN, Ernst – Sistema di Diritto Delle Imposte - Milano – Dott. A Giuffrè – Editore, 1954.

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos, Rio de Janeiro: Campus

BONILHA, Paulo Celso B. Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ed. São Paulo: Dialética, 1997.

CAETANO, Marcelo. Direito Constitucional, v. 1, pág. 401, Forense, 1977.

CAIS, Cleide Previtalli. “O Processo Tributário”, Coleção de Estudos de Direito de Processo Enrico Tullio Liebman, n. 22, 3a. edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador. Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas. Coimbra Editora, Reimpressão, 1994.

\_\_\_\_\_. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Livraria Almedina. 5a. edição. Coimbra, Portugal.

CASTRO, Francisco Augusto das Neves e. Theoria das Provas e sua Application aos actos civis. Il Concetto di Prova contributo alla logica giuridica

CARNELUTTI, Francesco. La Prova Civile.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 6a. edição, Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. Max Limonad, São Paulo, 1998.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 1995.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. Teoria Geral do Processo. Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover, Cândido R. Dinamarco. 7a. edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1990.

CORNEJO, Humberto Medrano. “La Tendencia inquisitiva en el Derecho Tributário”. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba, vol. 1. Direito Tributário. Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). Malheiros Editores.

COSTA, Valdés Ramón – Instituciones de Derecho Tributario – Depalma, 1996. Buenos Aires, Argentina.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito constitucional tributário e “Due process of Law”; ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2a. edição. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 2001.

- FERRAZ, Sergio e DALLARI, Adilson de Abreu. Processo Administrativo. Malheiros Editores, 2001.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação, 3a. edição. São Paulo. Atlas, 1990.
- FIGUEIREDO, Lúcia do Valle. Tutela Sancionatória e Tutela Preventiva. Temas de Direito Processual, 2a. série, 2a. edição, Saraiva, 1978.
- FILHO, Vicente Greco. Direito Processual Civil Brasileiro, vol. 2 (Atos Processuais a Recursos e Processos nos Tribunais), 4a. edição, Saraiva, 1989.
- FRANÇA, Limongi. Manual de Direito Civil, v. 3. RT.
- FURNO, Carlo. Contributo Alla Teoria Della Prova Legale
- GOMES FILHO, Antonio Magalhães. Direito a prova no processo penal
- GORDILLO, Agustín. La Garantia de Defensa como Principio de Eficacia en el Procedimiento Administrativo. RDP n. 10, 1969.
- GRANDAL, Ana María Pita. La Prueba En El Procedimiento De Gestión Tributaria, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, 1998.
- GRAU, Eros Roberto. Direito, Conceito e Normas Jurídicas. RT.
- HESSE, Konrad – Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha – Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Tradução de Luís Afonso Heck – Sergio Antonio Fabris Editor
- HOFFMAN, Susy Gomes. Teoria da Prova no Direito Tributário, Copola Livros, Campinas, 1999.
- HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e “Autolançamento”. São Paulo: Dialética, 1997.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos. 6a. edição. São Paulo: Dialética, 1999.

KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, 3a. edição, Armênio Amado, Coimbra, 1974.

LAPATZA, Jose Juan Ferrero. Justitia Tributaria. Revista de Direito Tributário 46/7.

LASSALLE, Ferdinand. A Essência da Constituição. Ed. Lumen Juris, 6a. edição, Rio de Janeiro, pág. 37.

LESSONA, Carlos. Teoria General de la Prueba en Derecho Civil Exposicion Comparada de los principios de la prueba en materia civil y de sus diversas aplicaciones en Italia, Francia, Alemanha.

LÓPEZ, Roberto I. Fernández. La Comprobación de Hechos por La Inspección de Los Tributos. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1998.

MALATESTA, Nicola Framarino Deí. A logica das provas em Materia Criminal.

MARINS, James – Justiça Tributária e Processo Tributário – Editora Universitária – Champagnat – Ponto de Partida 3.

\_\_\_\_\_. Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial) São Paulo: Dialética, 2001.

MARQUES, José Frederico. Instituições de Direito Processual Civil v. III

MAYNEZ, Eduardo Garcia. La Definicion Del Derecho, 2a. edição. Universida Veracruziana, México, 1960.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 16a. edição, revista e atualizada pela Constituição de 1988, 2a. tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MENDES, João de Castro. Do Conceito de Prova em Processo Civil. Coleção Jurídica Portuguesa. Edições Ática. Tese de Doutoramento em Ciências Jurídicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1961.

MITTERMAIER, C.J.A Tratado da Prova em matéria Criminal em Exposição Comparada

MOLINO, Antonio María López. Régimen Jurídico de la prueba en la Aplicación de los Tributos. Editorial Aranzadi, 1998

NOVOA, Cesar Garcia. Seguridad Juridica e Derecho Administrativo. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba, v.1, Direito Tributário, Malheiros.

ORFANEL, German Gomez. Las Constituciones de Los Estados de La Union Europea. Centro de Estudos Constitucionales, Madrid, Espanha, 1996.

PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e Ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PASSOS, Calmon de. O Devido Processo Legal e o Duplo Grau de Jurisdição. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, n. 18, 1981.

PIMENTEL, Annamaria e FIGUEIREDO, Lucia do Valle, Revista Trimestral de Direito Público, v. 2.

REALE, Miguel. Introdução à Filosofia. São Paulo: Saraiva, 1988.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues – Processo Administrativo Tributário. Malheiros Editores, 2000.

RIVERO, Jean. Curso de Direito Administrativo Comparado. Tradução de J. Cretella Jr. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 1995.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo Administrativo Fiscal, 3o. volume, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1998. Vários Autores

\_\_\_\_\_. A Consulta Fiscal. São Paulo: Dialética, 1996.

RUFFIA, Paolo Biscaretti di. Derecho Constitucional, Ed, technos, Madrid, Espanha, 1973.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. Lançamento Tributário. Max Limonad, São Paulo, 2001.

SANTOS, Moacyr Amaral. Prova Jurídica no Direito Cível e Comercial \_\_\_\_\_. Comentários ao Código de Processo Civil, 2a. ed., vol. IV. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal, Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. Malheiros Editores. 5a. edição. São Paulo, 2001.

SILVA, Ovídio A. Baptista da e outros. Teoria geral do processo civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público, 2a. edição, Malheiros.

TABOADA, Palao. Naturaleza y estructura de procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español, estudio preliminar a Pincipios de Derecho Tributario, de A. Berliri, Madrid, Derecho Financeiro, 1974.

TARUFFO, Michele. La Prova dei Fatti Giuridici

TESAURO, Francesco, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, UTET, vol. 1.

VAZQUEZ, Javier Barnes. (coord.). El Derecho Administrativo en el Derecho Comparado. Editorial Civitas, 1993. Madrid, Espanha.

WALTER, Gerhard. Libre Apreciación de la Prueba – investigacion acerca del significado, las condiciones y limites del libre convencimiento judicial.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2a. edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ZANCANER, Weida, da Responsabilidade Extracontratual na Administração Pública, RT.