

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

AMANDA DA SILVA CLAUDINO

A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

São Paulo

2020

AMANDA DA SILVA CLAUDINO

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR(A): RANGEL PERRUCCI FIORIN

São Paulo
2020

AMANDA DA SILVA CLAUDINO

A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a): Rangel Perrucci Fiorin

Examinador(a):

Examinador(a):

Ao meu pai Manoel, de quem sinto tanta saudade. Homem sábio que me ensinou a faculdade da vida, sempre com muita alegria e determinação. Sem ele e por ele, não estaria finalizando mais esta etapa, pois apesar das dificuldades, sempre me disse para ter força, garra e paciência que assim eu iria conquistar todos os meus sonhos.

À minha mãe Cláudia, por sempre acreditar em mim e me impulsionar na busca dos meus objetivos, por me ensinar a importância da fé diante de tudo aquilo que não tenho capacidade para resolver. Uma mulher forte e batalhadora que faz tudo que está ao seu alcance para me ver feliz.

“Reze e trabalhe, fazendo de conta que esta vida é um dia de capina com sol quente, que às vezes custa muito a passar, mas sempre passa. E você ainda pode ter muito pedaço bom de alegria...Cada um tem a sua hora e a sua vez: você há de ter a sua.”

(Guimarães Rosa)

RESUMO

O objetivo deste trabalho é investigar a relevância das provas para a constituição do fato jurídico tributário no processo administrativo fiscal, assim como os limites para sua apresentação e o ônus de sua produção. Parte-se da premissa que o Direito é linguagem, linguagem das normas gerais e abstratas e das normas individuais e concretas, de modo que só será de seu conhecimento aquilo que for vertido em linguagem competente.

O foco é demonstrar a extrema importância das provas na pretensão fiscal, de modo a destacar a sua imprescindibilidade para a sustentação do fato jurídico que gera a relação obrigacional. Ainda, evidenciar a importância dos fatos jurídicos serem constituídos somente se embasados em provas admitidas em direito, com o propósito de preservar os direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Por fim, a teoria da prova no Direito Tributário visa ressaltar a necessidade de obediência aos princípios constitucionais para legitimar o processo e a produção de prova.

PALAVRAS CHAVES: Provas. Processo Administrativo Tributário. Princípios. Lançamento Tributário.

ABSTRACT

The objective of this work is to investigate the relevance of evidence for the constitution of the tax legal fact in the tax administrative process, as well as the limits for its presentation and the burden of its production. We start from the premise that law is language, language of general and abstract norms and of individual and concrete norms, and will only be part of your knowledge that which is converted into competent language. The focus is to demonstrate the extreme importance of evidence in the tax claim, in order to highlight its imprescindibility to support the legal fact that generates the bond relationship. Furthermore, to highlight the importance of legal facts being constituted only if based on evidence admitted in law, with the purpose of preserving the fundamental rights and guarantees of the taxpayer.

Finally, the theory of proof in tax law aims to highlight the need to obey constitutional principles to legitimize the process and the production of proof.

KEYWORD: Evidence; Tax Administrative Process; Principles; Tax Release.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO	
TRIBUTÁRIO FEDERAL	12
1.1 ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL	12
1.2 REGIME JURÍDICO	15
1.3 FASES PROCESSUAIS.....	17
2 PRINCÍPIOS PROCESSUAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	21
2.1.1 <i>Devido Processo Legal</i>	21
2.1.2 <i>Contraditório e Ampla Defesa</i>	22
2.1.3 <i>Proibição da prova ilícita</i>	23
2.1.4 <i>Motivação das decisões</i>	24
2.2 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS.....	25
2.2.1 <i>Verdade Material</i>	25
2.2.2 <i>Informalismo Moderado</i>	27
2.2.3 <i>Oficialidade</i>	28
2.2.4 <i>Preclusão</i>	29
3 PROVA.....	30
3.1 A IMPORTÂNCIA DA LINGUAGEM PARA O DIREITO.....	30
3.2 CONHECIMENTO E VERDADE NO DIREITO.....	32
3.3 OS DIVERSOS SIGNIFICADOS DA PALAVRA “PROVA” E ALGUMAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS	33
3.4 A NECESSIDADE DA DECISÃO DE CONFLITOS	35
3.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELATIVOS Á PROVA – BREVE ANÁLISE	37
3.5.1 <i>Princípio justiça</i>	37
3.5.2 <i>Princípio da igualdade</i>	38
3.5.3 <i>O princípio da legalidade</i>	39
3.5.4 <i>O princípio do contraditório e da ampla defesa</i>	40
3.5.5 <i>Universalidade da jurisdição</i>	42
3.5.6 <i>O devido processo legal</i>	42
3.6 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.....	44
3.7 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	46
3.8 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	48

3.9 PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	50
3.10 ÔNUS DA PROVA.....	51
3.11 PRESUNÇÃO LEGAL	52
3.12 ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	54
3.13 MEIOS DE PROVA	57
3.13.1 Confissão em matéria tributária.....	57
3.13.2 Documento.....	58
3.13.3 Testemunha.....	60
3.13.4 Presunção e Indícios	61
3.13.5 Perícia	62
3.13.6 Outros meios de prova.....	64
3.14 TEMPO DA PRODUÇÃO DA PROVA SEGUNDO O VIÉS DO ARTIGO 16, §4, DO DECRETO Nº70.235/72.....	66
CONCLUSÃO.....	71
REFERÊNCIAS.....	74

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa discorrer sobre a prova no processo administrativo tributário federal, analisada a partir do sistema positivo. Sendo assim, abordar-se-á diversas questões que envolvem o tema, tais como a necessidade de decisão de conflitos, os limites impostos pelos princípios que cerceiam o processo e a prova, a questão da verdade, a linguagem competente do direito, tudo isso com o objetivo de verificar o instituto das provas no Direito Tributário.

Assim, para estudar a questão das provas que fundamentam a exigência do tributo, se faz necessário conhecer os limites e regras para a apresentação delas no sistema, tendo em vista que não há como conhecer o fato como um todo, mas apenas o que é enunciado sobre ele. Daí, parte-se da premissa que o Direito é linguagem, tendo em vista que somente os fatos que forem enunciados pela linguagem competente admitida pelo direito fará parte de seu conhecimento.

Mas nem todo fato é jurídico e nem toda linguagem é aceita. Isso porque o direito positivo estatui quais linguagens serão aceitas e quais fatos serão considerados jurídico. Com isso, só fará parte do mundo jurídico aquilo que for relatado e levado ao seu conhecimento, tendo em vista que tudo aquilo que não é relatado não é conhecido.

Sendo assim, a exigência do tributo somente surge por meio da norma individual e concreta enunciativa da relação jurídica tributária, que pode se dar por ato da autoridade administrativa chamado de lançamento tributário, ou enunciada pelo sujeito passivo, denominado de lançamento por homologação.

Ademais, a norma enunciativa da incidência tributária deve determinar a ocorrência do fato conforme descrito em norma geral e abstrata, e para essa enunciação ser aceita pelo direito é necessário que esteja pautada em provas em direito admitidas. Se essas provas não trouxerem relação que sustente o ato de lançamento, não há que se falar em cobrança de tributos por parte do Fisco, pois a configuração do fato jurídico tributário somente se dá por meio da linguagem das provas.

De maneira geral, tratar-se-á da questão do limite de conhecimento dos fatos, bem como a importância das provas guardarem relação com a norma instituidora do tributo que indicam a ocorrência do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, geram a relação entre Fisco e contribuinte.

Apesar da função da Fazenda Pública ser a arrecadação de tributo, para isso é necessário provar a ocorrência do fato jurídico, pois sem isso não há que se falar em relação

obrigacional. Mas provar não é uma tarefa fácil. Tendo em vista que há princípios constitucionais que preservam os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, há meios de provas que não são admitidos, há princípios que não são respeitados, por exemplo. Daí a importância da temática e todos os desdobramentos que a envolvem em diversas searas.

Além disso, tratar-se-á brevemente dos princípios que regem o processo administrativo tributário federal, bem como seu âmbito de atuação, regime jurídico e fases processuais, até porque o tema do trabalho envolve a prova nesse âmbito de atuação.

A proposta é demonstrar que o fato jurídico deve estar baseado na linguagem da prova admitida pelo sistema positivo, bem como que a obediência à forma, o tempo, o momento e os princípios são imprescindíveis para a legitimidade do processo e da prova.

Contudo, a proposta não é esgotar o tema, muito menos definir uma “verdade”, mas fazer uma reflexão sobre o assunto apoiado no que a doutrina produz sobre o tema.

1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

O presente estudo busca analisar os institutos jurídicos que circundam o processo administrativo tributário federal. No primeiro ponto se abordará a questão de legitimidade da atuação dos órgãos administrativos originados pela Constituição Federal (artigo 5º, inciso LV), bem como as normas que regulam e determinam a exigência de créditos tributários, previsto no Decreto nº 70.235/1972 e na Lei 9.784/1999.

No regime jurídico, estudar-se-á a diferenciação que a doutrina faz entre processo e procedimento, abordando a importância da “problemática” para compreensão da constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública.

Nas fases processuais se investigará as particularidades que envolvem a relação jurídica tributária, que se dá em várias fases, sendo essencial o conhecimento de cada uma delas para a compreensão do desenvolvimento do processo administrativo tributário federal.

1.1 ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

A “justiça administrativa”¹ atua por meio de dois sistemas: o francês, que institui dupla jurisdição (Judiciário e Executivo), e o inglês, no qual a jurisdição é una e a competência é do Poder Judiciário.

O sistema francês de dupla jurisdição se caracteriza pelo fato da função jurisdicional ser compartilhada com a Administração, ou seja, além das funções executivas, também tem o poder de julgar, conforme ensina Ada Pellegrini²: “entende-se por contencioso administrativo o sistema de jurisdição em que a Administração tem funções judicantes”.

No Brasil prevaleceu o princípio da universalidade de jurisdição, ou seja, não se pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual, especialmente no caso desta lesão decorrer de atos da autoridade administrativa.

Tal previsão está contida no artigo 5º da Constituição Federal que legitima o poder de atuação destes órgãos administrativos, conforme se verifica nos incisos XXXIV, alínea “a”

¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 21.

² GRINOVER, Ada Pellegrini. O Contencioso Administrativo na Emenda nº7. **Revista de Direito Público**, São Paulo, 1977. p. 41-42:55.

e LV³, pois fornece equiparação do processo administrativo ao processo judicial, tendo em vista que o protege com as mesmas garantias, bem como assegura o direito de questionar o Poder Público, logo, o texto constitucional proporciona competência ao processo administrativo para defender e prevenir os interesses da Administração.

Em matéria tributária, a função do processo administrativo é de extrema importância, pois visa a criação de um sistema rápido e eficaz para solucionar os conflitos, tendo em vista que o objetivo é não sobrecarregar ainda mais o Poder Judiciário. Neste sentido, observa Hugo Brito de Machado “a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro.”⁴

Entretanto, cumpre ressaltar que esse “filtro” não funciona de maneira eficaz como deveria, pois há uma quantidade de regras jurídicas que se acumulam no sistema tributário e torna o processo administrativo fiscal pouco eficiente, conforme sustenta James Marins:

por falta de regime jurídico adequado, quase não há aproveitamento do processo administrativo no plano judicial, sobrepondo-se a ‘jurisdição administrativa’ à jurisdição propriamente dita que é judicial, causando desgaste do aparelho estatal administrativo e judicial, com aumento dos custos e desperdício de tempo.⁵

Tendo em vista as questões abordadas, o sistema de solução de lide administrativa tributária é fruto de lenta evolução legislativa que vem tendendo, de forma desordenada e tímida, à edição de normas especificamente voltadas ao processo administrativo, o que se observa pela edição da Lei n° 9.784/99 – sem que, no entanto, verifique-se necessário empenho na criação de norma geral (nacional) que regule a matéria de forma ampla e sistemática. Subsistem entre todas as normas processuais existentes na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional, no Decreto n° 70.235/1972, na Lei 9.784/1999 (LGPAF) e nas legislações estaduais e municipais e, a partir da entrada em vigor da Lei 13.105/2015, também no Código de Processo Civil.⁶

³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 out. 2020.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 2. ed. São Paulo: RT. p. 303.

⁵ MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**, São Paulo: Dialética, 1998. p.121.

⁶ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial**. 12. ed. 2019. p.140.

O sistema de solução de conflitos na esfera administrativa tributária federal é muito abrangente, mas encontra-se hoje alicerçada em dois diplomas: constituído na Lei 9.784/1999, denominada geral, e no Decreto nº70.235/1972, qualificado de especial.

Segundo James Marins:

a Lei 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LGPAF) se presta seguramente para a colmatação subsidiária de lacunas principiológicas das quais se ressentem o Decreto nº 70.235/72 e, de modo amplo, os dois regimes (especial e geral) não se afiguram inconciliáveis, mas, complementares em suas finalidades e devam ser objeto de leitura e interpretação conjugada.⁷

A priori, o Decreto nº 70.235/1972 é ato normativo emanado pelo Poder Executivo que foi recepcionado como lei ordinária devido à norma inserida no artigo 22, inciso I, da Constituição Federal, possui a finalidade de regular o processo administrativo no que concerne a exigência de créditos tributários federais, de empréstimo compulsório e consulta. Essa norma processual tem como objetivo suprir a necessidade de “decifrar” o processo administrativo tributário federal, mas, pela falta de um sistema organizado e do seu campo de atuação restrito, é difícil alcançar o fim a que se propõe. Sendo assim, a LGPAF vem sendo aplicada subsidiariamente ao Decreto, por via desse diploma legal foram introduzidas normas gerais que estabelecem critérios processuais e direitos e deveres dos administrados, buscando assim a sistematização e uniformização do processo administrativo.

A Lei 9.784/1999 tem vasto campo de atuação, tendo em vista que informa todo o processo administrativo no que concerne a Administração Federal direta e indireta, inclusive no que concerne aos Poderes Legislativo e Judiciário no âmbito de suas atribuições administrativas, englobando desde matérias disciplinares até licitações e desapropriações.⁸

Importante ressaltar que mesmo que o artigo 69 da Lei Geral do Processo Administrativo Federal estabeleça que “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”, em caso de ausência, omissão ou incompatibilidade com a constituição da lei em âmbito municipal, estadual ou distrital, deve ser usada a LGPAF, conforme se verifica no julgado abaixo:

⁷ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 12. ed. 2019.

⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 24.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA OFICIALIDADE. INFORMAÇÕES CONTIDAS EM REGISTROS NA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO. DEVER DE OFÍCIO DE TRAZÊ-LAS AOS AUTOS CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Compete à administração, em atenção aos princípios da verdade material e da oficialidade, instruir, de ofício, o processo administrativo com os elementos de fato contidos em registros e sistemas mantidos pela própria administração. Aplicação à espécie dos artigos 29, 36 e 37 da Lei nº 9.784/99. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Nº Acórdão 203-08376, 3º Câmara do 2º. Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, DJ 21.08.2002.⁹

A LGPAF tem como ponto de partida a proteção dos direitos do administrado e o melhor cumprimento dos fins da Administração, conforme se verifica em seu artigo 1º, caput. Sendo assim, dá enfoque na parte principiológica da atividade administrativa, bem como condiciona a sua aplicação subsidiária com outras leis que concernem a questões processuais administrativas, verificado no artigo 69, da Lei Geral do Processo Administrativo Federal.

Por fim, mesmo que o processo administrativo federal tributário possua uma diversidade de regras que lhe são aplicáveis e que regulamentam a matéria de maneira ampla e sistemática, para que haja uma “homogeneidade”, a lei 9.784/99 é utilizada como meio de vincular as normas e integralizar o sistema, para que assim o contribuinte possa exercer defesa e/ou recurso na via administrativa, conforme estabelecido no texto constitucional (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal), assegurando, assim, os princípios aplicáveis no Estado Democrático.

1.2 REGIME JURÍDICO

De uma maneira geral, o termo “processo” significa realização contínua e prolongada de alguma atividade. O vocábulo deriva do latim e designa a sequência de atos coordenados desenvolvidos numa sucessão lógica preestabelecida em um sistema com meio de alcançar um fim.¹⁰

Em se tratando do processo administrativo tributário, desponta uma controvérsia quanto a sua denominação: processo ou procedimento. Esta definição é importante no que diz

⁹ Tal entendimento também se verifica nestes julgados: STJ, 2.ª T., Resp 1.091.042/SC 2008/0210353-3, rel. Ministra Eliana Calmon, j. 06.08.2009, Dje 21.08.2009; Recurso : AG 70.149, 3.ª T. Especial do TRF da 5ª Região, rel. Des. Federal Geraldo Apoliano, DJ 29.05.2007.

¹⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 26.

respeito ao momento da constituição do crédito tributário, pois permite a separação das situações submetidas à proteção processual. Isso porque no momento em que se declara existente o processo, alguns princípios são impostos, tais como: devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Já a fase procedimental envolve os atos de investigação da Administração Pública, servindo como uma preparação para a pretensão da Fazenda.¹¹

O processo fiscal possui algumas particularidades que o diferencia dos demais, tendo em vista que a operação tributária se desenrola por meio de várias etapas para formalização da pretensão tributária.

Nesse sentido, James Marins¹² ressalta que processo e procedimento não podem ser confundidos, isto porque a mudança de uma fase para outra ocorre quando o contribuinte manifesta seu inconformismo com o ato praticado pela Administração.

O procedimento seria a fase não litigiosa do processo administrativo, ou seja, os atos de fiscalização exercidos pela autoridade administrativa antes do oferecimento da peça impugnatória do contribuinte. Já a fase do processo se daria com o oferecimento da impugnação pelo contribuinte. Neste momento, devem incidir e se fazer presentes todos os princípios que regem o processo e o direito do sujeito passivo.

Sendo assim, é necessário que haja o protocolo da peça impugnatória pelo contribuinte para que o conflito esteja configurado, ou seja, somente após o oferecimento da impugnação se instaura verdadeiramente o processo instruído por seus princípios, isto porque os atos que antecedem o lançamento são meramente fiscalizatórios, servem como meios preparatórios que tendem a definir a pretensão da Administração.

Por outro lado, há juristas que preferem o uso da palavra “procedimento” para descrever o caminho a ser percorrido, tais como Carlos Ari Sundfeld e Geraldo Ataliba. Já Celso Antônio Bandeira de Mello prefere o uso da expressão “processo administrativo” e ressalta que a diferenciação tem caráter meramente doutrinário.¹³

Ademais, essa controvérsia sobre a nomenclatura correta – processo ou procedimento – não foi suscitada no texto da Constituição Federal (artigo 5º da CF/88), tampouco no Decreto nº70.235/72 ou na Lei nº 9.784/99, tendo em vista que estes dispositivos legais se referem simplesmente a “processo administrativo”.

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 26-27.

¹² MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 144.

¹³ MARINS, James. **Direito Tributário Processual Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 1998. p.144

Contudo, apesar da discussão doutrinária acerca da terminologia correta, é importante salientar que há sim diferença entre processo e procedimento quando se trata de matéria tributária. Isso porque os procedimentos administrativos visam o ato de lançamento do tributo, já a fase processual se inicia com a manifestação de inconformidade do contribuinte com o ato da Administração, por meio do oferecimento da sua impugnação.

Por fim, parece importante que essa diferenciação entre os termos seja estudada, mas em que pese a controvérsia, não haverá interferência no uso da palavra “processo” nos dispositivos legais para designar o fenômeno.

1.3 FASES PROCESSUAIS

Segundo James Marins, o processo administrativo fiscal tributário possui quatro fases, são elas: (i) fase de instauração; (ii) fase de preparação e instrução; (iii) fase de julgamento; e (iv) fase de recurso. Essas fases representam as particularidades da relação jurídica tributária e servem como parâmetro para a formalização do crédito tributário, de maneira que as garantias constitucionais sejam observadas e aplicadas no processo administrativo fiscal.¹⁴

Antes de chegar à fase de instauração, importante ressaltar que há a fase procedimental, que seria aquela não contenciosa, que abrange os atos meramente fiscalizatórios da Administração Pública, conforme prevê o artigo 7º do Decreto nº 70.235/72¹⁵. Nesse ponto, conforme abordado no tópico anterior, ao tratar da discussão acerca da nomenclatura “processo ou procedimento”, transmuda-se de procedimento para processo a atividade da Administração no momento em que o contribuinte impugna a pretensão tributária da Fazenda.

Daí, tendo em vista que a pretensão tributária já está formalizada, adentra-se na fase de instauração do processo, na qual se abre um prazo de 30 dias para que o contribuinte realize o pagamento (isto na hipótese de concordância com a pretensão fiscal e efetivo recolhimento sem oposição) ou impugne a pretensão da Fazenda.¹⁶

¹⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 12. ed. 2019. p. 69.

¹⁵ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

¹⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 36.

O contribuinte buscará demonstrar com a impugnação que não existe relação entre ele e a Administração e que a pretensão tributária é indevida. Nesta ocasião o contribuinte deve contestar o motivo e a motivação do lançamento, devendo impugnar todos os pontos com os quais discorda, até porque o julgamento ficará restrito aos pontos suscitados, devendo apresentar ou pedir que todas as provas dos fatos alegados sejam demonstradas.¹⁷

Ademais, é importante ressaltar que nessa fase instauratória, se o contribuinte tiver interesse na realização de diligências e exames técnicos ou periciais deve pedir expressamente na peça impugnatória, sob pena de precluir o direito e não ser concedida a prova desejada, conforme se verifica no artigo 16, §1, do Decreto 70.235/1972.¹⁸

Ainda, também tem a questão do prazo preclusivo no que concerne a obrigação do contribuinte em apresentar todas as provas no momento da impugnação da pretensão fiscal, conforme preceitua o artigo 16, §4 do Decreto 70.235/1972¹⁹. Entretanto, nas alíneas do artigo supracitado se observa os casos em que será possível a apresentação de provas em momento posterior, desde que enquadrado nas exceções previstas. São elas: casos comprovados por motivo de força maior; fato ou direito superveniente à impugnação; ou contraposição de fatos ou razões trazidas aos autos posteriormente.

Após a instauração do processo fiscal que é iniciado por meio da apresentação da peça impugnatória pelo contribuinte, inicia-se a fase de preparação e instauração na qual se destina a complementação probatória.

Devido o princípio da oficialidade, a Administração Pública detém o controle do processo, logo, pode determinar que sejam realizadas diligências ou perícias quando entender necessárias para que a instrução se complete. Lembrando que a juntada de novas provas deve ser requerida fundamentadamente ao órgão julgador, uma vez que a apresentação de provas

¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acordam os membros da 2ª to/3ª câmara/2ª seju/carf/mf/df, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. nº 2302-001.853, Processo nº 10530.726053/2010-08. **DF CARF MF**. Brasília, . Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4863949>. Acesso em: 01 out. 2020.

¹⁸ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

¹⁹ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

fora do prazo de legal só poderá ser admitida se estiver enquadrada nas exceções do artigo 16, §4 e 5 do Decreto 70.235/1972.²⁰

Finalizada a fase de instauração e de instrução do processo, inicia-se a fase de julgamento, ou seja, os processos que estiverem preparados e em condição de julgamento serão encaminhados para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento em primeira instância, e pelo Conselho de Contribuinte, em segunda instância, devendo ter prioridade no julgamento os processos que possuem um valor considerável ou que tiverem questões que envolvam crime contra a ordem tributária, conforme preconiza o artigo 27 do Decreto 70.235/72.²¹

Ademais, é de suma importância salientar que as decisões desses processos que já estão aptos para serem julgados devem atender ao princípio da fundamentação, ou seja, os atos da Administração devem ser motivados de maneira clara e congruente, com apresentação dos fatos e da fundamentação legal, conforme prevê o artigo 50 da Lei 9.784/99²², além de ter que atender os requisitos legais previsto no artigo 31 do Decreto 70.235/72. São eles: (i) Relatório resumido do processo; (ii) fundamentação expressa; (iii) conclusão; e (iv) ordem de intimação.

Após a intimação do contribuinte para tomar ciência da decisão dada pelo órgão julgador, inicia-se a etapa recursal para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo respaldo constitucional no artigo 5, inciso LV da Constituição Federal. O duplo grau de jurisdição é um direito que visa garantir qualidade e segurança jurídica, além de refletir no direito de ampla defesa.

Ademais, a decisão proferida pela mais alta autoridade administrativa põe fim ao processo administrativo sem previsão de qualquer revisão se favorável ao contribuinte, mas se ao contrário, o contribuinte não obtiver sucesso na lide, então a lei prevê a inscrição do débito tributário em Dívida Ativa da União para formação de certidão (título executivo extrajudicial)

²⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação. Precluso o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se comprovadas as exceções previstas na lei. Nº 344.186, Processo 13629.720062/2007-81. Relator: Nubia Matos Moura. **DF CARF MF**. Brasília.

²¹ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

²² BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

que possibilite sua cobrança por meio da propositura de ação de execução pela Fazenda Nacional.²³

Por fim, importante destrinchar as fases do processo administrativo fiscal e estudá-las, tendo em vista que cada uma delas traz peculiaridades que fazem parte da relação jurídica tributária e são imprescindíveis para a compreensão de como se forma e se desenrola a pretensão fiscal.

²³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 36.

2 PRINCÍPIOS PROCESSUAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Este tópico analisará os princípios aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário Federal, sendo dividido em duas partes: a primeira tratará dos princípios processuais previstos na Constituição Federal, e a segunda parte examinará os princípios específicos. Importante ressaltar que são muitos os princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário federal, diante disso, foram selecionados aqueles que parecem ser os mais pertinentes ao tema central do estudo - as provas.

2.1.1 Devido Processo Legal

O princípio do devido processo legal é considerado primordial para o processo, pois serve como base para outros princípios. Está previsto na Constituição Federal como direito e garantia fundamental do cidadão, conforme prescreve o artigo 5, inciso LIV, que expressa que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

A cláusula *due process of law* se divide nos princípios do devido processo legal substancial (substantive due process) e do devido processo legal processual (procedural due process), ou seja, na vertente substantiva incorpora garantias de direito material - no direito tributário por exemplo, são aquelas voltadas aos princípios da legalidade, isonomia, dentre outras. No sentido processual, expressa garantias elementares das quais derivam diversas normas de processo, seja administrativa ou judicial.²⁴

O devido processo legal deve ser respeitado em qualquer processo, seja na via administrativa ou judicial, tendo em vista que dele decorre garantias individuais que são fundamentais para a validade do processo administrativo tributário, tais como: direito de impugnar a pretensão do Fisco (artigo 5º, LIV); direito à autoridade julgadora competente (artigo 5º, LIII); direito ao contraditório (artigo 5º, LV); direito à ampla defesa (artigo 5º, LV); direito à produção de provas (artigo 5º, LV); e direito a recurso (artigo 5º, LV).

Para Ada Pellegrini Grinover²⁵, a expressão “devido processo legal” constitui um conjunto de garantias processuais que devem ser asseguradas às partes, legitimando, assim, o próprio processo. Desta forma, se não for obedecido os princípios constitucionais, o processo administrativo tributário pode ser invalidado, tendo em vista que o devido processo legal

²⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 12. ed. 2019. p. 189.

²⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. **O Processo em sua unidade**. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 60.

legítima o processo e assegura e protege as partes, sendo essencial sua presença no que concerne a exigência do crédito tributário.

2.1.2 Contraditório e Ampla Defesa

Os princípios do contraditório e da ampla defesa decorrem do devido processo legal e estão previstos no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, que prevê que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, há previsão desse princípio, também, no artigo 2º, inciso X, da Lei 9.784/99.

O princípio do contraditório tem ligação com a igualdade das partes e se dá de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis, ou seja, os litigantes têm o direito de deduzir pretensões e defesas, realizarem provas que requereram para demonstrar a existência de um direito, em resumo, direito de se manifestar e serem ouvidos de forma igualitária no processo em todos os seus termos.²⁶

No que concerne a ampla defesa, é imprescindível que seja observado a produção de provas, interposição de recursos, oposição as alegações, dentre outras, de maneira a evitar sanções descabidas, devendo ser dado ao contribuinte a faculdade de utilizar todos os meios de prova para provar seu direito, até porque, a liberdade de provas, permite que a parte utilize qualquer elemento de convicção que entenda cabível, desde que obtido ilicitamente²⁷, sendo assim, a autoridade administrativa não pode se abster de apreciar a defesa do contribuinte.

Diante disso, não é permitido que a Administração produza qualquer elemento probatório no processo administrativo fiscal e não conceda oportunidade do contribuinte de se manifestar²⁸, tendo em vista que isso pode invalidar o processo, posto que está em desconformidade as normas constitucionais que norteiam os direitos e as garantias do contribuinte.

Por fim, o contraditório e a ampla defesa estão intimamente conectados e se não houver a observância destes princípios constitucionais o processo administrativo tributário federal pode vir a se tornar invalidado.

²⁶ JUNIOR, Nelson Nery. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 5. ed. São Paulo: RT, 1999. p. 127.

²⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. p. 222

²⁸ RIO GRANDE DO SUL, SANTA CATARINA E PARANÁ. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Remessa Ex Officio nº 97.04.57885-7. Relator: Juiz Fernando Quadros da Silva. **DJU**.

2.1.3 Proibição da prova ilícita

Conforme prescreve o artigo 369 do Código de Processo Civil²⁹, as partes podem empregar todos os meios legais e legítimos para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou pedido. Tal direito está esquadado no princípio do contraditório e da ampla defesa.

O artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal estabelece que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”. Tal preceito também consta no artigo 30 da Lei 9.784/99.

Para Fabiana Del Padre Tomé³⁰, é necessário que haja uma espécie de filtro que selecione o que pode adentrar e o que deve permanecer fora daquele conjunto, pois tais exigências conferem certeza e segurança jurídica para a sociedade; tais critérios são adotados no tocante à proibição de provas ilícitas que violam as normas vigentes, devendo ser rechaçada a prova produzida em desacordo com os preceitos legais.

É imperativo que a prova obtida por meio ilícito não faça parte de nenhum processo, seja judicial ou administrativo, tendo em vista que a sua aceitação não está de acordo com o previsto no texto constitucional e demais normas legais, além de ser prejudicial aos direitos individuais do sujeito.

Candido Rangel Dinamarco³¹ não compartilha desse mesmo pensamento, tendo em vista que considera drástico o entendimento do constituinte, pois visa:

exigir que o juiz finja não conhecer de fatos seguramente comprovados, só por causa da origem da prova: a parte, que nem sempre será o sujeito responsável pela ilicitude (mas ainda quando o fosse), suportará invariavelmente essa restrição ao seu direito à prova, ao julgamento segundo a verdade e à tutela jurisdicional a que eventualmente tivesse direito.

O posicionamento do autor não está de acordo com o previsto na Constituição Federal, tampouco com as demais normas do sistema positivo, que exige que os meios de provas sejam moralmente legítimos e legais. Sendo assim, independentemente do juiz tomar conhecimento do fato, a maneira como a prova foi produzida não é admitida, logo, cabe ao magistrado desentranhar tal prova do processo e decidir a lide baseado somente nas provas admitidas em direito apresentadas no processo.

²⁹ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

³⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 145.

³¹ DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 8. ed. 2019. v. 3. p. 50.

Para Ada Pellegrini Grinover³², “ao aceitarmos essa teoria, estaríamos até mesmo incentivando a prática de atos ilícitos pelos agentes públicos, que muito raramente incorrem em punições efetivas”.

Por fim e de maneira cabal, a prova obtida de modo ilícito não encontra nenhum respaldo legal no ordenamento jurídico, isso porque a utilização desta prova comprometeria todo o processo e por isso deve ser repelida e inadmitida.

2.1.4 Motivação das decisões

O artigo 93, inciso IX³³ da Constituição Federal determina que todas as decisões judiciais devem ser motivadas sob pena de invalidez. Ocorre que tal previsão trazida pelo texto constitucional é vaga, além disso, motivar não é simplesmente inserir um artigo de lei, tendo em vista que as razões de fato e os fundamentos jurídicos devem todos ser elucidados de maneira clara e congruente, deixando devidamente demonstrado todos os argumentos que embasaram a decisão.

Celso Antônio Bandeira de Mello define o princípio da motivação como:

a obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de modo a poder-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso concreto.³⁴

Desse modo, o juiz pode julgar de acordo com sua livre convicção, no entanto, deve explicitar as razões que o levaram a tomar tais medidas dentro dos autos, corroborando assim com o artigo 131 do CPC: “o juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar na sentença os motivos que lhe formaram o conhecimento”.

O artigo 48, da Lei 9.784/99, dispõe que: “a administração tem o dever de expressamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações e reclamações, em matéria de sua competência”

³² GRINOVER, Ada Pellegrini. **O Processo em sua unidade**. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 178.

³³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 out. 2020.

³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 433.

É dever da autoridade motivar as suas decisões de maneira clara e fundamentada, bem como indicar os elementos jurídicos que serviram de embasamento, conforme ensina Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López³⁵ - a exigência tem implicação substancial e não meramente formal. Não basta, portanto, a autoridade julgadora reportar-se a entendimento proferido em outra decisão ou em parecer jurídico não trazido aos autos, porque é necessária, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental da decisão.

Sendo assim, os atos exarados pela Administração devem estar devidamente fundamentados, trazendo as razões de fato e fundamentos jurídicos que levaram a autoridade a chegar naquela conclusão, de maneira a refutar quaisquer arbitrariedades que possam vir a prejudicar, ou até mesmo, semear dúvida no contribuinte no que concerne ao conteúdo da decisão. Desse modo, é essencial a devida motivação das decisões exarada pela autoridade conforme previsão constitucional e demais normas legais.

2.2 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS

2.2.1 Verdade Material

A doutrina costuma distinguir verdade material e verdade formal³⁶. De maneira geral, no processo judicial o magistrado fica limitado à busca pela verdade formal, isto significa que o convencimento do juiz provém única e exclusivamente dos elementos probatórios produzidos e apresentados pelas partes, ou seja, há limitação de liberdade investigativa, pois não compete ao juiz exercer esse papel, mas se pronunciar diante dos fatos que lhe são apresentados, tendo em vista que o ônus processual pertence às partes.

Já no processo administrativo fiscal, o julgador não precisa se ater somente às provas apresentadas, pois é obrigação do órgão julgador utilizar as ferramentas legais para investigar amplamente se a hipótese prevista na norma de fato foi contemplada.

Nesse sentido, Odete Medauar³⁷ preceitua que:

o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear

³⁵ NEDER, Marcos Vinicius Neder; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. p. 53.

³⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 23.

³⁷ MEDAUAR, Odete. **Processualidade**. p. 121.

para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelo sujeitos.

Ocorre que a verdade não é algo alcançável, seja no processo judicial ou administrativo, tendo em vista que ela é construída por meio das provas apresentadas no processo que visam convencer o julgador. Mas mesmo que no processo administrativo tributário algumas formalidades sejam dispensáveis, isso não significa que a qualquer momento e de qualquer forma possam ser apresentados novos elementos a fim de se obter uma verdade material. As regras estabelecidas pelo sistema positivo devem ser seguidas, pois elas orientam o processo no que concerne a forma, prazo, momento etc, a fim de que haja coêrencia no sistema jurídico.

Conforme ensina Fabiana Del Padre Tomé:

essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.³⁸

A autora trata da delimitação do objeto de conhecimento no Direito, sendo este essencial para se chegar a decisão do processo, pois cada parte fala em nome da verdade, o advogado, o réu, o autor, cabendo ao juiz decidir em nome de uma única verdade. Mas, a verdade é aquela formada e aceita pelo ordenamento jurídico, para atingi-la é necessário o uso da linguagem competente. Este tema sobre verdade, conhecimento, objeto, forma, tempo, iremos explorar no tópico três deste trabalho, neste momento pode parecer desconexo do previsto na abertura do tópico - verdade material.

Por fim, o que se busca no Direito é a validade dos atos a fim de confirmar o que ele preceitua, e não confirmar a verdade, pois esta é construída e apresentada pelas partes por meio das provas. Sendo assim, é necessário que as formas legais estabelecidas sejam seguidas para se obter uma decisão no processo, que por sua vez trará a verdade que é consequência de uma construção e da escolha da “melhor prova” apresentada no processo.

³⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 24.

2.2.2 Informalismo Moderado

O artigo 22, da Lei 9.784/1999, prescreve que os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente exigir, bem como prevê que o acesso do contribuinte ao processo deve se dar de forma simples, de maneira a propiciar grau de certeza, segurança e respeito aos seus direitos, mas desde que observada as formalidades processuais essenciais³⁹.

De modo geral, o direito brasileiro é regido pelo rigor formal, tendo em vista que o desenrolar do processo e os atos processuais são estabelecidos em lei, conforme prevê o artigo 2º do Código de Processo Civil⁴⁰. Tal requisito tem como objetivo organizar os atos processuais e restringir a arbitrariedade das partes, bem como propiciar eficiência e respeitabilidade às etapas do processo.⁴¹

Já o informalismo moderado presente no processo administrativo tributário federal tem como objetivo possibilitar o acesso do contribuinte ao processo de maneira simples, a favor do administrado⁴². Mas há limites neste informalismo, tendo em vista que sem a exigência de requisitos mínimos para regular o processo não há como se falar em segurança jurídica, e sem a obediência dessa “linha do tempo processual” todo o conceito de processo viraria uma completa desordem, o que prejudicaria os interesses do Estado e também do contribuinte, logo, para que essa ‘linha’ seja seguida a previsão legal dos atos processuais é de extrema importância para que haja coerência e segurança no processo como um todo.

Nesse sentido, conceitua Hely Lopes Meirelles que:

o princípio do informalismo dispensa ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente para os atos a cargo do particular. Bastam as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental. Garrido lembra com oportunidade que este princípio é de ser aplicado com espírito de benignidade e sempre em benefício do administrado, para que, por defeito de forma, não se rejeitem atos de defesa e recursos mal qualificados. Realmente o processo administrativo deve ser simples, despidido de exigências formais

³⁹ BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

⁴⁰ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

⁴¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 64.

⁴² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 12. ed. 2019. p. 186.

excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.⁴³

Sendo assim, mesmo que o informalismo se faça presente no processo administrativo tributário federal e, conforme acentuado pelo autor acima, deva ser despido de certas formalidades a fim facilitar a defesa do administrado, é imprescindível que sejam observadas a sistemática do processo, com respeito ao estabelecido pelas normas, não devendo ser utilizado este princípio com arbitrariedade e com o intuito de protelar ou lesar as partes da relação, de maneira que se obtenha celeridade processual e ao mesmo tempo não prejudique o contribuinte com excessos formais.

2.2.3 Oficialidade

O princípio da oficialidade é entendido como o dever da Administração Pública em impulsionar o processo até a decisão final⁴⁴. Tal preceito se verifica no artigo 2, inciso XII, da Lei nº 9.784/99 e no artigo 18, do Decreto nº 70.235/1972. Hely Lopes Meirelles contribui com o tema afirmando que:

o princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete o seu impulsionamento, até a decisão final. Se a administração o retarda, ou dele se desinteressa, infringe o princípio da oficialidade, e seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão. Outra consequência desse princípio é a de que a instância não perime, nem o processo se extingue pelo decurso do tempo, senão quando a lei expressamente o estabelecer.⁴⁵

Em conclusão, o princípio da oficialidade é princípio inerente ao processo administrativo e o diferencia do judicial, sendo muito mais amplo no primeiro do que no segundo. Essa oficialidade concebe ao Poder Público o poder e a obrigação de instaurar o processo e nele dar andamento, bem como realizar tudo o que julgar necessário durante o decurso do procedimento para a apuração dos fatos e a aplicabilidade assertiva da lei.

⁴³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 13. ed., São Paulo, 1987, p.582.

⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

⁴⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **O Processo Administrativo e em Especial o Tributário**. p. 16.

2.2.4 Preclusão

A preclusão está ligada ao princípio do impulso processual e consiste em fato impeditivo com a finalidade de garantir o avanço do processo e evitar o recuo a fases anteriores do procedimento ou a atos que já tenham sido consumados. Por força desse princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.⁴⁶

Podemos observar isso no processo administrativo fiscal pelas regras do artigo 16, do Decreto nº70.235/72. O contribuinte possui um prazo para apresentação de provas, por exemplo, e se não o fizer no momento da apresentação da peça impugnatória, haverá preclusão do direito, podendo ser suscitado posteriormente somente se estiver enquadrado nas exceções previstas no §4º do mesmo artigo.

Dessa mesma maneira, o artigo 17 do PAF trata sobre a preclusão no que concerne a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. É importante ressaltar que a preclusão no processo administrativo tributário federal levanta controvérsias, por isso estudaremos esse tema adiante.

Segundo Moacyr Amaral Santos:

[...] o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos, reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes a mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-lo em juízo.⁴⁷

O processo administrativo fiscal visa impedir que o processo se prolongue desnecessariamente, bem como evitar que provas “surpresas” sejam apresentadas a qualquer momento, para isso é necessário fixar prazos que devem ser obedecidos para que os atos realizados sejam válidos, servindo tanto para a Fazenda quanto para o contribuinte. Estudar-se-á a questão do prazo para apresentação de prova em tópico específico, tratando do assunto com mais profundidade. Neste ponto apenas foi apresentado exemplos de preclusão no processo administrativo tributário federal.

⁴⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

⁴⁷ SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova Judicial no Civil e Comercial**. São Paulo: Max Limonad, 1972, v. 4. p. 416.

3 PROVA

Este é o “coração” do trabalho, nele serão trabalhadas as questões que envolvem a prova no Direito Tributário sob a ótica do sistema positivo.

Tendo em vista a amplitude do tema, o objetivo é estudar os pontos relevantes que o envolvem, a fim de compreender a importância da prova no que concerne a constituição do crédito tributário.

3.1 A IMPORTÂNCIA DA LINGUAGEM PARA O DIREITO

A linguagem é único meio para que os fatos ingressem no mundo do direito, mas isso só é possível se realizado por meio de linguagem competente e específica, tendo em vista que tudo que não for “traduzido”⁴⁸ para essa linguagem técnica adequada não adentrará o âmbito jurídico.

Segundo Susy Gomes Hoffmann:

essa linguagem própria do direito é usada para regular as condutas dos homens em sociedade. E somente os fatos que adentrarem pela linguagem própria do direito farão parte de seu campo de conhecimento, de tal forma que tudo aquilo que não estiver relatado na linguagem admitida pelo direito não será por ele conhecido.⁴⁹

Dito isso, importante ressaltar que essa linguagem é formada por normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas. Conforme explica Paulo de Barros Carvalho:

costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a um grupo específico de pessoas. Já abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se torna o fato descrito no antecedente. A passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo.⁵⁰

⁴⁸ AULA 1 - A Prova no Direito Tributário com Profª Fabiana Del Padre Tomé. Youtube, 2018. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=RYjd4IkVoeU>. Acesso em: 1 out. 2020.

⁴⁹ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 32

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 33.

Ou seja, as normas gerais servem para todos os indivíduos e a norma abstrata é aquela estabelecida pela legislação, que prevê um determinado fato que possa vir a acontecer, mas que ainda não se concretizou.

Um exemplo para elucidar: a lei prevê que o sujeito que circular mercadoria ou prestar serviços deverá pagar imposto (ICMS), mas o fato de prever uma determinada conduta que ainda não aconteceu é mera abstração. Para que nasça a obrigação tributária de pagar o imposto, é necessário que aconteça exatamente o fato previsto na norma (abstrata), assim, o sujeito ao circular mercadoria ou prestar serviços deve pagar o imposto estabelecido na legislação, o que concretiza o comando normativo e dá nascimento ao fato jurídico e à relação obrigacional tributária.

Contudo, para saber o que pode ou não fazer parte desse espaço jurídico se faz necessário separar o que é fato e o que é evento. Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “o evento é o acontecimento que ainda não foi relatado na linguagem admitida pelo direito e por isso esse acontecimento não existe para ele, somente passará a existir – e aí será denominado fato – quando for relatado na linguagem própria.”⁵¹ É importante ressaltar que o evento é algo que já aconteceu e se perdeu no tempo e espaço, mas sobram apenas vestígios, rastros, indícios do que ele foi, que servirão como base para construir o fato jurídico tributário. Já o fato é um “recorte”⁵² desse evento, ou melhor, uma delimitação no tempo e espaço que tem a capacidade de informar e organizar a situação que já aconteceu; se convertido esse evento para a linguagem específica do direito, então se terá a origem do fato jurídico.

Nesse sentido, Fabiana Del Padre Tomé registra que:

as coisas só existem para o homem quando constituídas pela linguagem. Assim, qualquer que seja o sistema que se examine, nele ingressam apenas os enunciados compostos pela forma linguística própria daquele sistema. Relatado o acontecimento em linguagem social, teremos o fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico. Os fatos da chamada realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito.⁵³

Ora, tendo em vista a linguagem ser o único meio para se adentrar no mundo jurídico, é necessário que os eventos sejam vertidos na linguagem competente e aceitos pelo

⁵¹ Jr., Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito**. Atlas.

⁵² AULA 1 - A Prova no Direito Tributário com Profª Fabiana Del Padre Tomé. Youtube, 2018. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=RYjd4IkVoeU>. Acesso em: 1 out. 2020.

⁵³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 33.

direito, caso contrário não serão conhecidos, mas serão como se nunca tivesse ocorrido. Sendo assim, a linguagem aceita no Direito Tributário é a linguagem das provas que é o tema principal do presente trabalho.

Partindo da premissa de que o direito é linguagem⁵⁴, é necessário estabelecer os limites de conhecimento para o direito, assunto que se passa a tratar no próximo tópico.

3.2 CONHECIMENTO E VERDADE NO DIREITO

A verdade parece inalcançável, mas muitos falam em nome dela. No direito não seria diferente. Isso porque cada uma das partes no processo apresenta a sua própria verdade por meio das provas, e no final somente uma delas será escolhida.

Neste ponto, concorda-se com Suzy Gomes Hoffman⁵⁵ que ensina que no direito não é a verdade que será alcançada, pois esse não é o seu objetivo. O direito busca a validade de suas proposições. Contudo, a verdade não pode deixar de ser analisada, pois direito e verdade estão relacionados pelo conhecimento.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que não é possível ter conhecimento total de um evento. No tópico anterior se abordou as diferenças entre evento e fato⁵⁶, e o que interessa para o direito é o relato desse evento convertido em linguagem competente que dará ensejo ao fato, sendo assim, o operador do direito deve delimitar o seu conhecimento ao objeto de estudo, tendo em vista que se isso não for feito e houver uma busca incessante pela verdade do evento, jamais se poderá chegar a uma decisão. E mais uma vez: essa decisão deve estar limitada aos fatos convertidos na linguagem competente aceita pelo direito. Somente esse fato conhecido no âmbito jurídico poderá ensejar alguma obrigação ou punição em caso de descumprimento. Sendo assim, o objeto de estudo são as provas que relatam a ocorrência do evento e que formam o fato jurídico.

Daí resulta que o Direito, apesar de não ter por objeto a verdade ou o conhecimento, mas sim a validade de seus atos, busca conhecer a expressão dos objetos como meio de alcançar seu objetivo de regular conduta e aplicar sanções se infringidas, isso se dá por meio

⁵⁴ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 39.

⁵⁵ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 41.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

das normas gerais e abstratas ou normas individuais e concretas⁵⁷. Sendo assim, o direito deve buscar o conhecimento dos fatos, mas estar ciente das limitações do objeto de estudo. E no que concerne a verdade, esta será retirada da linguagem das provas que mais se aproximarem do acontecimento.

Por fim, o relato do fato jurídico tributário não revela a verdade do evento, mas possibilita a verificação da ocorrência do fato, tendo em vista que as provas devem ter relação com o fato, a fim de consolidar a exigência tributária.

3.3 OS DIVERSOS SIGNIFICADOS DA PALAVRA “PROVA” E ALGUMAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A prova não é algo exclusivo do meio jurídico, considerando que a palavra por si só possui diversos significados, portanto, é importante ressaltar que o termo é utilizado em outras áreas de estudo.

Utilizar-se-ão alguns exemplos somente para elucidar o que foi dito anteriormente.

A prova pode ser utilizada para colocar algo ou alguém em exame: “Maria vai fazer uma prova para admissão em um determinado curso”.

Outras vezes, a palavra é usada como experimento, é o caso de “vou provar a cerveja”. Esse sentido é usado como experiência. Também pode ser usada como sofrimento, assim como “a provação de Jó foi a perda de seus bens e entes queridos”, ou seja, utilizada como “provação”⁵⁸.

A prova tem muitos significados e interpretações nas diversas áreas em que é necessária, como se viu pelos exemplos supracitados, mas é preciso tomar cuidado porque apesar dos inúmeros desdobramentos e significados que ela pode assumir, o que interessa para esse trabalho é a prova jurídica, aquela que atua no sistema do direito, tendo em vista que somente por meio dela existe a possibilidade de se chegar a cabais conclusões.

Tércio Ferraz Júnior apresenta a prova jurídica da seguinte maneira:

A prova jurídica, traz consigo, inevitavelmente o seu caráter ético. No sentido etimológico do termo – *probatio* advém de *probus* que de, em português, prova e *probo* – provar significa não apenas uma constatação

⁵⁷ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 49.

⁵⁸ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 61.

demonstrada de um fato ocorrido – sendo 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.).⁵⁹

Com a leitura do que foi fornecido pelo autor, a prova, em seu sentido objetivo é uma constatação, e em seu sentido subjetivo, ao dizer que deve transmitir confiança e ser capaz de garantir entendimento em sentido favorável, aborda a figura do juiz, tendo em vista que ele apreciará a prova e formará sua convicção.

Sendo assim, a prova serve para demonstrar, por meios objetivos e subjetivos, o que ocorreu ou não ocorreu sobre um determinado fato. Para isso é necessário demonstrar aproximação e relação. Mas não é suficiente produzir as provas conforme estabelecido pelo direito positivo a fim de constatar a existência do fato, é necessário que o sujeito transmita confiança e demonstre ao juiz que a sua prova representa a “verdade” sobre o fato, de maneira que o sujeito do processo que demonstrar maior proximidade e relação entre a prova e o fato possuirá uma probabilidade maior de obter sucesso na lide.

Isso porque, o meio utilizado para provar que o fato ocorreu se dá pela linguagem das provas, e segundo Suzy Gomes Hoffmann⁶⁰, a prova jurídica pode se dar de duas maneira, sendo elas: como constatação e como confrontação.

A prova por constatação é aquela que, teoricamente, não precisa de outras provas para ser confirmada, pois ela por si só exerce esse poder. Tem-se como exemplo a certidão de nascimento e a certidão de casamento. Esses documentos (certidão) são meios de provas jurídicos, tendo em vista que retratam a ocorrência de um fato no mundo social que foi vertido para a linguagem competente do mundo jurídico.

Já no que diz respeito a prova como confrontação, esta depende do enfrentamento de dois objetos. Neste caso, duas provas que trazem linguagens diferentes. O âmbito jurídico “desperta” a confrontação, tendo em vista que cada uma das partes defenderá a sua verdade com o objetivo de convencer o juiz, mas somente uma das versões será aceita. Isso porque o juiz precisa tomar uma decisão pautado nas provas apresentadas no processo e seu convencimento será firmado nos documentos que lhe forem apresentados, para isso, é necessário desagradar uma das partes e escolher a linguagem que melhor constate a ocorrência do fato.

⁵⁹ JR., Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito** Atlas. p. 291.

⁶⁰ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 70-72.

Nesse ponto, a decisão do juiz é indispensável para o direito, mas essa só é possível por conta da norma positiva que estabelece prazos, forma, produção de prova, momento de defesa, etc., sem esse regramento haveria processos infinitos, pois as partes a todo momento trariam provas novas, o que geraria um círculo interminável. A coisa julgada, por exemplo, impede a modificação ou discussão da decisão que dá fim ao processo, ou seja, acaba com a possibilidade de que o mesmo fato seja retomado tendo em vista o esgotamento do assunto.

Ademais, a relação da prova jurídica com o fato se faz necessária. Lembrando a diferenciação entre fato e evento abordada anteriormente, deve-se enfatizar que o evento é um fenômeno que aconteceu no mundo social, seja ele uma batida de carro, um roubo, uma morte etc. Esse evento somente adentrará o mundo jurídico se vertido em linguagem competente, caso contrário não será conhecido. Ocorre que, para esse evento adentrar no mundo jurídico será necessário um “recorte” no fenômeno, tendo em vista que somente o que for construído mediante as regras do direito positivo fará parte do conhecimento do direito. Sendo assim, se vertido esse evento na linguagem jurídica, passa-se a ter um fato que será elucidado por meio das provas.

Contudo, não existe a possibilidade de tratar de um fato sem que este esteja vertido na linguagem específica do direito, por isso, a parte deve saber utilizar essa linguagem com maestria para obter decisão favorável na lide, logo, a prova jurídica é a linguagem específica sobre o fato - só é possível a sua formação se realizada conforme as regras impostas pelo direito positivo.

Concorda-se com Moacyr Amaral Santos⁶¹ ao dizer que a prova é o meio utilizado para persuadir o espírito acerca de uma verdade, ou seja, a prova em qualquer âmbito que for utilizada, principalmente no meio jurídico, serve para convencer o outro acerca de uma verdade. Para isso é de extrema importância que a linguagem das provas tenha proximidade e relação com o fato, pois assim terá maior probabilidade de convencer o juiz/julgador de que a sua prova é a prova verdadeira a respeito do fato.

3.4 A NECESSIDADE DA DECISÃO DE CONFLITOS

Imagine a decisão como uma solução para um conflito que foi estabelecido, visto que o conflito surge quando há divergência entre as partes sobre um determinado objeto e cada

⁶¹ SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no civil e comercial**. São Paulo: M. Limonad, 1961. v. 1. p. 2.

uma delas acredita ter razão sobre ele. Não havendo meios de se resolver a situação entre as partes, é necessário se socorrer do órgão competente para decidir a pendenga.⁶²

Nesse caso, tratando da prova no processo administrativo tributário federal, cabe a Administração Pública decidir sobre o litígio que lhe foi apresentado e pôr fim a lide. A decisão é algo esperado no processo, tendo em vista que sem ela os processos seriam “infinitos”.

Mas, para que uma decisão seja expedida é necessário que o aplicador do direito se atenha ao que prescreve o direito positivo, não podendo julgar a lide de uma forma diferente daquela prevista em lei, bem como deve fundamentar a sua decisão nos elementos apresentados no decorrer do processo⁶³, pois eles servirão como base para a tomada de decisão.⁶⁴

Ademais, é necessário que durante o decorrer do processo os princípios constitucionais sejam seguidos, pois se não houver, por exemplo, a observância dos princípios constitucionais como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, dentre outros que regem o processo e protegem o contribuinte, poderá ser nula a decisão.

Sendo assim, no processo a figura de autoridade que possui legitimidade para decidir é o juiz. No caso do processo administrativo se tem a figura do julgador para proferir uma decisão legítima. É necessário que o julgador seja imparcial. Acredita-se que a imparcialidade é algo impossível, tendo em vista que o julgador é um sujeito que apesar de ter o dever de cumprir o estabelecido pela norma jurídica, carrega valores e princípios pessoais que podem, mesmo que de maneira ínfima, influenciar na decisão.

Conforme acentua Suzy Gomes Hoffmann:

Entendemos que o sistema aponta os seus valores e que esses são aceitos; todavia, por mais que se escolha aqueles que representarão o órgão julgador, procurando pessoas que demonstrem ter os mesmos valores do sistema, para que as decisões tenham esses reflexos, muitas vezes não há como impedir que a história – aqui tomada como experiência de vida – de cada um que representa o órgão julgador acabe por influenciar nessa decisão.⁶⁵

⁶² HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 70-72.

⁶³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 out. 2020.

⁶⁴ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 103.

⁶⁵ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 104.

Nesse mesmo sentido, aborda Fabiana Del Padré Tomé ⁶⁶:

É inegável, porém, que todo e qualquer julgador orienta suas decisões com base em valores pessoais, que ingressam no âmbito da atividade interpretativa. O aplicador do direito não tem como desprezar as influências recebidas em sua formação, tais como educação familiar, convivência em sociedade e experiências da vida profissional [...].

É importante que aquele que julga seja imparcial, não defendendo nenhuma das partes envolvidas no litígio, mas conforme explicitado acima, o julgador toma decisões baseadas em valores pessoais, o que faz da neutralidade do direito um mito.⁶⁷

Álias, no tocante à resolução do conflito, importante ressaltar que caso o administrado não esteja satisfeito com a decisão obtida no processo administrativo tributário, poderá este se socorrer do poder judiciário, conforme dispõe o artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal, que determina que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Há que ser considerado que o processo administrativo não possui a faculdade de fazer coisa julgada administrativa. Com isso, o contribuinte pode sempre se socorrer da via judicial se não estiver de acordo com a decisão expedida pelo órgão da Administração.

Assim, a decisão é algo essencial e inerente ao processo, tendo em vista que o conflito é estabelecido por divergência de linguagens que visam uma resolução, e somente uma delas será tomada como “verdade”. Do mesmo modo, é necessário que a decisão seja regida de acordo com o estabelecido pelo direito posto em observância aos preceitos constitucionais.

3.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELATIVOS À PROVA – BREVE ANÁLISE

3.5.1 Princípio da justiça

A justiça está intimamente ligada aos ideais da sociedade e o direito serve como ferramenta de alcance deste objetivo. O ser justo é o valor que se busca alcançar por meio da

⁶⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 264.

⁶⁷ PORTANOVA, Rui. **Motivações ideológicas da sentença**, p. 63-75. *Apud*: TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. p. 264.

realização dos objetivos do ordenamento⁶⁸. Ocorre que o conceito de justiça é muito relativo, além de um pouco idealizado, ao se pensar o quão difícil é para o direito acompanhar todo o avanço da sociedade e diante disso ter que solucionar as mais diversas problemáticas a fim de satisfazer as expectativas dos indivíduos, é de se considerar que fazer justiça é algo extremamente complexo, porque o que é justo para um, não serve para o outro, e isso envolve questões sociais, culturais, educacionais, familiares etc. Sendo assim, além deste princípio ser de extrema relevância e dele discorrer outros princípios fundamentais, é difícil conceituá-lo tendo em vista as diversas nuances que possui.

Assim, por exemplo, quando uma pessoa deixa de ser condenada porque a única prova de sua conduta criminoso foi obtida por meio ilícito, socialmente há a sensação de injustiça - um criminoso não foi preso. Porém, nos valores da ordem jurídica, a licitude da prova é requisito do princípio do devido processo legal. Portanto, pela ótica jurídica, houve justiça, enquanto pela ótica social, a conclusão pode ser o oposto⁶⁹.

Por fim, acredita-se que a justiça é algo almejado por todos e que o direito é o meio de fornecimento desse ideal. Ocorre que as provas são o único meio de conhecimento do fato e baseado nelas o julgador deverá proferir uma decisão, sendo que essa decisão talvez não represente a justiça para uma das partes, ou para ambas, pois aquele que construir uma verdade lógica e mais próxima do ocorrido no evento poderá obter êxito no processo, e isso não quer dizer que necessariamente será justo, mas sim o que é admitido pelo sistema e o que realmente importa para o intérprete e aplicador do direito.

3.5.2 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade, assim como o princípio da justiça, é difícil de conceituar, por isso se trabalhará a igualdade das partes no processo, bem como a igualdade das provas no Direito Tributário.

Quando se estuda a teoria das provas tem que se verificar o papel e a situação daqueles que a produzem. Quando se estuda as provas no processo tributário, essa relação deve ser estudada entre o administrado e a Administração.⁷⁰

⁶⁸HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 144.

⁶⁹HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 115.

⁷⁰HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 116.

Primeiramente, as partes no processo devem ser tratadas de maneira igualitária, de maneira que não pode haver favorecimento de um e não do outro. Sendo assim, na relação Fisco x contribuinte ambos devem ter as mesmas chances de produzir e refutar provas. Logo, o direito de igualdade deve ser plenamente estabelecido para ambas as partes, para se defendam, aleguem ou desconstituam os fatos, tendo em vista se tratar de uma relação em que não pode haver vantagens.

José Souto Maior Borges traduz muito bem o que a igualdade significa em matéria tributária:

Já se vê, pois, a virtude está no meio. E a virtude, na relação tributária, identifica-se com a igualdade de tratamento, o justo equilíbrio, a ponderação equilibrada das relações isonômicas, entre fisco e contribuinte no plano normativo. A justiça fiscal não deve temer o passo atrás, em direção à aurora romana da meditação sobre o direito: *suum cuique tribuere*; a justiça fiscal é também ela a arte de dar a cada um (p. ex., fisco/contribuinte) o que é seu. O estatuto tributário é não só do contribuinte. É do fisco e contribuinte numa relação isonômica. Ao fisco o que é do fisco, mas só o que é dele. Ao contribuinte somente o que lhe pertence. Tanto resplandece o *summ cuique tribuere* que torna supérfluos e redutíveis os componentes da formula romana: *honeste vivere, alterum non laedere*. Só vive honestamente, só não lesa ninguém, quem dá a cada um o que é seu.⁷¹

Por fim, para se obter um processo justo e equilibrado é essencial que seja fornecido na relação jurídica tributária as mesmas oportunidades para o Fisco e o contribuinte, somente assim será possível que cada parte obtenha o que lhe pertence, na devida medida.

3.5.3 O princípio da legalidade

De acordo com o artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Somente a lei obriga, logo, aquilo que não está proibido pela lei é permitido que se faça.

Neste caso, usa-se como exemplo a proibição prevista no artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal, que prescreve que: “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meio ilícito”.

Tendo em vista que somente a lei obriga, com a leitura do dispositivo legal entende-se que a prova que não for colhida por meios lícitos será inadmitida no processo, logo, a lei

⁷¹ PRINCÍPIO da segurança jurídica. **Revista de Direito Tributário**, v. 63, 1994. p. 209

indicará quais serão as provas permitidas e que poderão fundamentar a ocorrência do fato jurídico tributário.

Isso porque a aceitação de prova ilícita vai contra o previsto nas normas legais e os princípios constitucionais que regem as provas no processo tributário, tais como ampla defesa, contraditório e o devido processo legal.

Por fim, as provas devem ser produzidas segundo a lei, bem como os princípios constitucionais obedecidos, a fim de validar o processo administrativo tributário.

3.5.4 O princípio do contraditório e da ampla defesa

O artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal determina que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes”.

O contraditório se refere ao direito de uma parte conhecer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra parte, a fim de poder se manifestar e apresentar novas provas⁷². Sendo então o direito de se defender e de contradizer aquilo que foi alegado por alguém, conforme ensina Odete Medauar: é a “faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios, ante fatos, documentos ou pontos de vista apresentados por outrem”⁷³.

A ampla defesa está conectada à liberdade da prova, podendo a parte utilizar de qualquer elemento de convicção que entenda cabível, desde que obtido licitamente⁷⁴.

Quando se trata de matéria tributária, em caso de lançamento realizado pela autoridade administrativa, o contribuinte tem direito de ter acesso a todas as provas que levaram o agente a atribuir a ocorrência de um fato jurídico tributário e instituir uma relação na qual o sujeito deve pagar tributo para o Estado, para que na impugnação possa rebater as alegações, se este for o caso.

Nesse sentido, ensina Edvaldo Brito:

a conclusão é a de que não pode haver restrições à aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório ao processo administrativo fiscal, especialmente porque se constituem em “direito fundamental processual de

⁷² HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 121.

⁷³ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. p.199.

⁷⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 222.

cada parte, igualmente válido em qualquer tipo de processo”, tendo, no Estado de Direito, a mesma transcendência que o livre acesso aos tribunais ou que o direito ao juiz natural [...]. Nestes termos, também, é de concluir-se, integrativamente, com o remate anterior, no sentido de que os princípios supramencionados legitimam os órgãos julgadores administrativos para que conheçam dos argumentos de inconstitucionalidade e/ou legalidade de atos que se fundamentem autuações.⁷⁵

Ou seja, para que o princípio da ampla defesa e do contraditório sejam cumpridos, é de extrema necessidade que o contribuinte tenha total conhecimento das provas realizadas no curso do procedimento fiscalizatório, bem como se forem realizadas diligências ou perícias, o contribuinte deverá ser intimado a delas participar sob pena de serem feridas essas regras constitucionais e, por consequência, tido por ilegal o ato administrativo de lançamento⁷⁶.

Neste ponto, independente de procedimento ou processo, como já tratado a diferenciação de ambos, entende-se que o contribuinte não possui conhecimento total das provas produzidas pela Administração Pública, isto porque na fase procedimental a autoridade investiga, e quando decide se houve realmente um problema fiscal, comunica o sujeito com “tudo pronto”, devendo ele apenas se defender do que foi alegado.

A respeito desse tema, expõe Alberto Xavier⁷⁷:

A verdade é que no âmbito do procedimento administrativo de lançamento propriamente dito, o contribuinte é apenas titular de direitos de participação procedimental, tais como o direito de ser comunicado oficiosamente do início do procedimento; o direito de consulta dos atos procedimentais; o direito de apresentar memorandos e documentos; e o direito de requerer diligências instrutórias nos casos previsto em lei. Estes direitos de participação procedimental não são suficientes para caracterizar a existência de um princípio contraditório no procedimento administrativo de lançamento, pois nele estão ausentes as suas características essenciais: a posição paritária das partes e o método dialético na investigação e na tomada de decisão.

Sendo assim, essa falta de participação e igualdade de relação ferem os princípios constitucionais e acarreta consequências para o contribuinte, tendo em vista que o resultado do processo administrativo fiscal propicia que a Fazenda pública crie um título em favor da Administração que será cobrado do contribuinte. Este título tem presunção de liquidez e certeza, que somente poderá ser modificado por meio de ação anulatória ou embargos à

⁷⁵ BRITO, Edvaldo. **Processo Administrativo Fiscal**. p. 67

⁷⁶ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 124.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 166.

execução fiscal e, nos dois casos, a presunção milita em favor da Fazenda e o ônus da prova recai sobre o contribuinte.⁷⁸

Por fim, se os princípios não forem devidamente seguidos no processo administrativo tributário, o contribuinte será prejudicado, tendo em vista que apesar de se falar em igualdade e equidade processual, geralmente se tem um lado mais forte na relação, até porque é a Fazenda Pública que ocupa a posição de cobrar tributos e seus atos são dotados de presunção de legitimidade. Sendo assim, a inobservância do contraditório e da ampla defesa prejudica ainda mais o contribuinte que está em situação de hipossuficiência em relação à Administração.

3.5.5 Universalidade da jurisdição

O artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal prescreve que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direitos”.

Neste ponto, importante ressaltar que o contribuinte pode sempre se socorrer do Poder Judiciário, tendo em vista que essa é uma regra que visa não impedir o acesso à justiça.

Assim, caso o contribuinte não esteja de acordo com a decisão proferida na via administrativa, ainda assim poderá procurar a via judicial e rediscutir o problema. Ademais, é importante ressaltar que o contribuinte pode optar por discutir a questão na via judicial desde o primeiro momento, não sendo obrigado a percorrer a via administrativa.

Por fim, o acesso ao Judiciário é importante, tendo em vista que é uma segurança de que o processo atenderá aos princípios constitucionais e seguirá as normas do direito posto, mas não é o único caminho para se solucionar uma lide, bem como não é o único meio de ter todas as garantias e princípios assegurados, tendo em vista que o processo administrativo tributário obedece aos mesmos fundamentos.

3.5.6 O devido processo legal

O princípio do devido processo legal segundo Manoel de Oliveira Franco Sobrinho⁷⁹ significa a conciliação do interesse público com o direito do administrado: “a segurança

⁷⁸ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 125.

⁷⁹ SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. **A prova administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1973. p.40

jurídica para os que dependem da Administração através do controle das formas que a lei determinar para que os atos governamentais se legitimem na legalidade”.

Com isso, tal princípio tem o objetivo de impedir arbitrariedades no processo administrativo tributário, ou seja, o administrado tem o direito de tomar ciência de todos os atos e provas obtidas pela autoridade administrativa para possibilitar sua defesa, decorrendo dele o direito de ampla instrução probatória, bem como a possibilidade de utilização de todos os meios de prova permitidos e lícitos pelo sistema positivo.

Segundo, Paulo Cesar Conrado⁸⁰, a cláusula *due process of law* apresenta-se bipartida: (i) um de seus aspectos, denominado *substantive due process* ou devido processo legal substantivo, encontra aplicação relativamente ao direito material, exigindo observância pela lei aos princípios constitucionais fundamentais; e (ii) o *procedural due process*, por seu turno, que enfatiza o caráter procedimental do processo, implicando respeito à forma.

Desse princípio decorrem outros como ampla defesa, contraditório, justiça, igualdade etc., pois desabrocha a oportunidade do administrado produzir provas, desde que respeitado o previsto em lei, em obediência à forma, tempo e momento, sendo regras que determinam todo o processo administrativo tributário, devendo ser respeitada a fim de não comprometer todo o procedimento.

Ocorre que só haverá respeito ao devido processo legal se forem dadas oportunidades para o sujeito passivo tomar ciência dos atos da Administração, bem como participar deles. Isso porque o lançamento tributário pode resultar de um processo fiscalizatório ou pode ser editado pela Administração no cumprimento de determinação legal que fixa caber ao sujeito ativo, sem a colaboração do sujeito passivo, editar o referido ato administrativo.⁸¹

Nos casos em que a Administração faz o lançamento sem a realização de procedimento fiscalizatório, caberá ao sujeito ativo enunciar o ato de lançamento apontando o fato jurídico tributário, bem como demonstrar as provas que levaram a constituição do fato jurídico tributário e ensejou a relação obrigacional, devendo haver o perfeito enquadramento entre o previsto na norma geral e abstrata e a regra matriz de incidência do tributo. Tudo isso para que o sujeito passivo tenha a possibilidade de verificar todos os pontos que levaram a formação da relação e, assim, ter a possibilidade de impugnar o lançamento tributário.

⁸⁰ CONRADO, Paulo Cesar. **O Processo em sua Unidade**. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 60.

⁸¹ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 202-203.

Nos casos em que o lançamento tributário ocorrer como resultado de um processo fiscalizatório, a questão das provas mudam, tendo em vista que muitas vezes são obtidas sem a participação do sujeito passivo.⁸²

Em geral, isso ocorre nos casos em que o sujeito passivo enuncia ou deve enunciar a ocorrência do fato jurídico tributário e constitui o crédito indicando a relação tributária. Nestes casos, cabe a Administração apenas fiscalizar o sujeito passivo, a fim de verificar se ele está cumprindo as determinações legais.

Mas nesses casos, a autoridade administrativa pode requerer documentos, realizar diligências, fazer levantamentos, tudo com o intuito de verificar se o sujeito passivo está cumprindo ou não os seus deveres conforme previsto na norma.

Mas se o agente administrativo concluir que o sujeito passivo deixou de enunciar ou não enunciou devidamente os fatos jurídicos tributários, ao final do procedimento fiscalizatório poderá editar o ato do lançamento tributário e a prova já estará constituída.

Acontece que, neste caso, não é dado chance de uma participação ativa do sujeito passivo, mas simplesmente uma das partes (Administração) formula a prova e exige o tributo a outra parte (contribuinte).

Tendo em vista o prejuízo causado ao contribuinte nestes casos, se o lançamento tributário for editado por meio de procedimento fiscalizatório, só haverá devido processo legal se as provas forem obtidas conjuntamente, ou seja, havendo participação de ambas as partes (Fisco/contribuinte). A desobediência dessa participação nas provas fere o princípio do contraditório, pois elas são realizadas sem a interferência do sujeito passivo.

Por fim, o devido processo legal só será concretizado se houver a participação do sujeito passivo na colheita de provas, a fim de exercer o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

3.6 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Para entender o que é o fato jurídico tributário se faz necessário analisar a relação entre as normas gerais/abstratas e as individuais/concretas.

A norma geral e abstrata prevê diversos acontecimentos que poderão vir a ocorrer na sociedade, se concretizado o acontecimento previsto, surgirá uma relação jurídica entre o

⁸² HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 204.

Fisco e o contribuinte. Na norma individual e concreta, existe um relato de um determinado acontecimento que se enquadra nos fatos previstos pela norma geral e abstrata. Com esse relato surge uma relação jurídica entre o Fisco e contribuinte, e a partir dessa relação se dá a ocorrência do fato jurídico tributário.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:

a previsão abstrata que a lei faz, na amplitude de sua generalidade, não basta para disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação tributária. Sem uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também, em linguagem o fato relacional, que deixa atrelados os sujeitos da obrigação, não há que se cogitar de tributo.⁸³

Ainda sobre o ponto acima, o professor também explica a distinção entre evento (que é o acontecimento da hipótese prevista na norma geral e abstrata, ainda não reconhecido pelo direito), e fato jurídico (que é a ocorrência da hipótese prevista na norma geral e abstrata trazida ao conhecimento do direito) ou seja, o simples fato de haver previsão legal sobre um determinado fato não gera relação obrigacional. Esta somente passará a existir a partir do momento em que o sujeito realizar o fato previsto na norma, o que ensejará uma relação obrigacional tributária e gerará o fato jurídico. Mas para que essa posituação seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito quadramento do fato à previsão normativa⁸⁴.

No tocante às normas individuais e concretas, estas decorrem dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária que visam garantir a segurança jurídica aos sujeitos, bem como assegurar que só haverá relação jurídica tributária se ocorrido o fato exatamente conforme previsto na norma.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho⁸⁵ ensina que o princípio da tipicidade tributária define-se em duas dimensões, quais sejam, o plano legislativo e o factual. No primeiro está a necessidade de que a norma geral e abstrata traga todos os elementos descritores do fato jurídico tributário e os dados prescritores da relação obrigacional, ao passo que no segundo tem-se a exigência da estrita subsunção do fato à previsão genérica da norma geral e abstrata, vinculando-se a correspondente obrigação.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 210.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 34. p. 105

Nessa relação de normas, o que interessa é se há o perfeito enquadramento do fato previsto na norma (geral e abstrata) ao ato praticado pelo sujeito, isso porque os princípios da estrita legalidade e da tipicidade exigem que o ocorrido se adeque ao previsto na norma tributária, caso contrário não há como cogitar a cobrança de tributos.

Se não ocorrer esse enquadramento, não terá havido a operação lógica da subsunção e essa norma individual e concreta não poderá pertencer ao sistema, devendo ser anulada⁸⁶.

Por fim, esse enquadramento se dá por meio das provas; elas poderão dizer se o fato ocorreu ou não, somente assim será possível judicializar um acontecimento, devendo as provas evidenciarem sempre a relação do ato praticado com o previsto na norma.

3.7 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Em primeiro lugar, o legislador produz normas gerais e abstratas que instituem tributos. Essas normas descrevem a possibilidade de ocorrência de determinado fato e, como consequência, se ocorrer o fato previsto na norma, estará instaurada uma relação jurídica que dará ensejo ao fato jurídico tributário e à obrigação correspondente.

A aplicação da norma geral e abstrata pode se dar pela administração ou pelo contribuinte, razão pela qual se tratará de ambas as espécies de lançamento, conhecido como lançamento tributário e lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional prescreve em seu artigo 142 que:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Com a leitura do dispositivo, entende-se que o lançamento é ato jurídico exclusivo da autoridade administrativa e que nesse caso se está diante do lançamento tributário, conforme previsto no texto legal supracitado.

Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho:

⁸⁶ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 104.

Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria 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 da sua exigibilidade.⁸⁷

Tendo em vista o conceito supratranscrito, entende-se que o lançamento tributário é um ato do órgão fiscalizador e que para a realização de tal feito é necessário que haja o acontecimento do fato jurídico, ou seja, que o fato previsto na norma geral e abstrata se adeque perfeitamente ao fenômeno praticado pelo sujeito, de maneira que ensejará a relação obrigacional tributária que determinará o sujeito da obrigação, a base de cálculo e a alíquota aplicável, além de fixar os termos de exigibilidade do crédito.

Susy Gomes Hoffmann resume muito bem este apanhado de informações que concerne ao lançamento tributário:

[...] podemos afirmar que o lançamento tributário deverá ser emitido por agente competente, na forma escrita, e terá por objeto enunciar o fato jurídico tributário e formalizar a relação jurídica tributária. Além do mais, o agente público que emitir o lançamento tributário deverá indicar qual o fato social – essa indicação será feita por linguagem competente – que motivou a enunciação do lançamento tributário e juntar as provas da ocorrência desse fato; todos os requisitos procedimentais que resultaram na composição do lançamento tributário deverão ser mencionados, e esse ato administrativo terá por fim, somente, cumprir a lei e auferir as receitas tributárias, de acordo com a perfeita adequação entre a lei que impôs a regra-matriz de incidência tributária e o fato jurídico tributário.⁸⁸

Sendo assim, o lançamento tributário é emitido por ato da autoridade administrativa, mas para que este ato logre êxito é imprescindível que esteja devidamente fundamentado nas provas que levaram a constituição do fato jurídico tributário, pois deve haver relação dessas provas com o fato, bem como o perfeito enquadramento do previsto na norma geral e abstrata com o ato praticado pelo sujeito, sem isso não há como se sustentar a pretensão fiscal.

Por fim, tratou-se das questões do lançamento tributário constituído mediante ato da administração, faltando tratar das questões que envolvem o lançamento por homologação, que se abordará a seguir.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 248-249

⁸⁸ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 168.

3.8 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O artigo 150 do Código Tributário Nacional prevê que:

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nessa hipótese, o lançamento por homologação é aquele em que o particular emite a norma individual e concreta, constituindo ele próprio a obrigação tributária, estabelecendo uma relação Fisco/contribuinte. Para isso não é necessário a abertura de processo administrativo para fins da legitimação da exigência, mas nada impede que os atos produzidos pelo contribuinte sejam revistos pela autoridade administrativa⁸⁹.

A autoridade administrativa não enuncia a norma individual e concreta que documenta a incidência tributária, apenas confirma que o pagamento foi realizado pelo contribuinte. Para isso a autoridade administrativa possui um prazo legal, se eventualmente não se manifestar dentro deste período estabelecido, ficará subentendido que a obrigação foi homologada.

Nesse caso, cabe à Administração Pública fiscalizar se o contribuinte está cumprindo os seus deveres. Nesse ato fiscalizatório existem três possibilidades, sendo elas:

- 1- Ser verificado que os deveres foram fielmente cumpridos pelo sujeito passivo que, além de enunciar a norma individual e concreta tributária, procedeu ao pagamento do tributo, de modo que o agente competente irá emitir um ato administrativo declarando a sua concordância com os termos do enunciado da norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo e irá homologar o pagamento, tornando-se extinta a relação obrigacional tributária;
- 2- Ser verificado que os deveres foram cumpridos pelo sujeito passivo que enunciou a norma individual e concreta tributária, mas que deixou de proceder ao pagamento do tributo, de modo que o agente deverá aplicar a penalidade cabível pela falta de pagamento e diligenciar para que o crédito tributário seja cobrado pelas vias competentes;
- 3- Ser verificado que os deveres não foram cumpridos pelo sujeito passivo que deixou de enunciar ou não enunciou validamente a norma individual e concreta tributária, e aí caberá ao agente competente, a partir dos dados fácticos que encontrou, enunciar a norma individual e concreta da incidência tributária – o lançamento tributário – e aplicar as penalidades

⁸⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p.278.

cabíveis pelo não cumprimento dos deveres instrumentais e formais e pelo não-pagamento do tributo.⁹⁰

Diante das possibilidades supracitadas, se entende que a norma individual e concreta é realizada pelo sujeito passivo e deve ser simplesmente fiscalizada e reconhecida pela Administração dentro do prazo legal estabelecido, a saber, cinco anos contados do fato gerador, conforme preceitua o artigo 150, §4 do Código Tributário Nacional⁹¹. Tal prazo prevalece se não houver dolo, fraude ou simulação. Veja ementa do acórdão que trata sobre a questão do prazo no lançamento por homologação:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS ENTRE OUTUBRO DE 1995 E FEVEREIRO DE 1996. TRIBUTOS SUJEITOS A **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**. PEDIDO AJUIZADO APÓS 9/6/2005. LC Nº 118/2005. OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. ENTENDIMENTO FIRMADO POR ESTA CORTE NO RE 566.621. 1. Para as ações ajuizadas a partir de 9/6/2005, o direito de pleitear a restituição de créditos tributários extingue-se com o decurso do prazo prescricional de 5 (cinco) anos, contados do pagamento antecipado do tributo (art. 150, § 1º, do CTN). 2. In casu, a ação foi ajuizada em 5/4/2010, quando já estavam em vigor as alterações implementadas pela Lei Complementar nº 118/2005, pelo que se aplica o prazo prescricional quinquenal, nos termos dos arts. 3º e 4º, segunda parte, do referido diploma legal. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. **ACO 1532 AgR / SC**

Assim, a relação jurídica tributária se instaura por meio de ato do sujeito passivo, cabendo a Administração se limitar a fiscalização do que foi realizado e se foi realizado devidamente pelo sujeito passivo, dentro do prazo legal, conforme abordados acima.

Alguns exemplos de tributos sujeitos a lançamento por homologação são: Imposto de Renda, ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação), PIS e COFINS, dentre outros. Todos eles estão condicionados a declaração prévia do sujeito passivo que dá causa ao fato gerador, devendo ser homologados posteriormente pela Administração Pública.

Diante o exposto, é de extrema relevância que se trate das questões que envolvem o lançamento tributário e lançamento por homologação, pois estão relacionados com o tema do estudo, tendo em vista o lançamento envolve o fato previsto na norma geral e abstrata que

⁹⁰ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Copola livros Ltda. 1999. p. 168.

⁹¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

antecede a norma individual e concreta e a linguagem das provas caracterizarem o fato descrito no enunciado.

3.9 PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário é um ato exarado pela Administração Pública e possui presunção de legitimidade, ou seja, se supõe que esse ato é verdadeiro.

Ocorre que a presunção não deve prevalecer nem para a autoridade administrativa, nem para o administrado após a impugnação desse ato, tendo em vista que ambas as partes dessa relação deverão provar o alegado, e por isso a presunção deve ser utilizada de maneira ponderada. E mesmo que os atos realizados pela Administração Pública sejam dotados de presunção de legitimidade, isso não quer dizer que o que é alegado é verdadeiro.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, a presunção de legitimidade:

é a qualidade que reveste tais atos de se presumirem verdadeiros e conformes ao direito, até prova em contrário, isto é, milita em favor deles uma presunção *juris tantum* de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo. Esta característica é comum a todos os atos administrativo.⁹²

Importante ressaltar que essa presunção possui validade até que seja impugnada pelo administrado, pois com a impugnação do ato administrativo não há que se falar em presunção, tendo em vista que deverá ser verificada a veracidade do conteúdo alegado.

Nesse sentido, Paulo Barros de Carvalho afirma que:

a presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela Administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer o sujeito passivo, será tido como autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a presunção *juris tantum*. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subornados.⁹³

⁹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 240.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 229.

Com isso, o ato de lançamento deve ser sustentado mediante provas, considerando que o sujeito passivo ao tomar conhecimento dele pode reconhecer a obrigação e realizar o pagamento do tributo, bem como pode discordar da pretensão fiscal e impugná-la. Daí a importância das provas, novamente, para sustentar o ato e concretizar a pretensão do órgão fiscal.

Apesar do ato do lançamento ser considerado válido por ter sido expedido por agente administrativo competente, se for verificado que não houve o enquadramento do fato à norma esse ato não deve prevalecer. Ademais, o ato de lançamento pode ser revisto e alterado conforme preceitua o artigo 145 e 149 do Código Tributário Nacional.

Por fim, o ato de lançamento realizado pela Administração tem presunção de legitimidade, pois se assim não fosse todos os atos praticados por ela seriam questionados, mas essa presunção só prevalece até que haja a impugnação do ato ou até que ele seja revisto de ofício, devendo a autoridade administrativa provar tudo que alega, sob pena de desconstituição do fato jurídico.

3.10 ÔNUS DA PROVA

A palavra ônus significa encargo, responsabilidade. A questão do ônus da prova está atrelada ao encargo de se provar aquilo que se alega, ou seja, se o órgão fiscalizador imputa a ocorrência de um fato jurídico tributário que resulta em uma relação obrigacional Fisco/contribuinte, deve provar o que alega por meio das provas colhidas; não basta meramente alegar a ocorrência do fato e penalizar um determinado sujeito a pagar tributo.

Neste caso, entende-se que a autoridade administrativa tem o dever de provar o fato jurídico, não sendo uma mera faculdade, como manifestado por José Souto Borges:

O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. [...] Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste.⁹⁴

⁹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p.121.

Daí a importância e o dever da Administração de constituir, na linguagem específica do direito, as provas que foram colhidas e ensejaram o surgimento da relação jurídica tributária. Sem isso, o ato de lançamento estará totalmente comprometido e deve ser retirado.

Fazendo um adendo neste ponto, é importante salientar que se está tratando do lançamento tributário, ou seja, aquele realizado pela autoridade administrativa. Quando se tratar de lançamento por homologação, o contribuinte deve alegar a veracidade dos fatos alegados, e se caso não disponibilizar a documentação que o órgão fiscalizatório exigir, a autoridade administrativa poderá realizar o ato de lançamento tributário e aplicar as penalidades prevista em lei. Conforme adverte Geraldo Ataliba⁹⁵, “o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou colaboração maldosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento”.

Com isso, se devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstitui-lo devem igualmente estar fundadas em elementos probatórios, tudo na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo na esfera tributária convenções que alteram a forma de distribuição.⁹⁶

3.11 PRESUNÇÃO LEGAL

Conforme se elucidou anteriormente, todo ato da Administração decorre de presunção de legitimidade, que só permanece até que o ato seja impugnado. Contudo, essa presunção não retira da Administração o dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico por meio de provas que fundamentem o fato enunciado.

Conforme conclui Paulo de Barros Carvalho:

na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.⁹⁷

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Lançamento – procedimento regrado**, in Estudos e pareceres de direito tributário. p. 337.

⁹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 240.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34. p. 107-108.

Mesmo que os atos administrativos sejam dotados de presunção de legitimidade, o lançamento por si só não se sustenta, sendo que é imprescindível a apresentação de provas pela autoridade administrativa, de maneira que comprove a ocorrência do fato alegado.

Ademais, é frequente a afirmação da doutrina⁹⁸ no sentido de que configurada a presunção legal, ocorreria a inversão do ônus da prova, ou seja, a autoridade administrativa estaria dispensada de realizar prova do que a levou a constituir o fato jurídico tributário, sendo que tal ônus recairia sobre o contribuinte, devendo desconstituir o fato presumido por meio de provas que descaracterizem o alegado. Tal feito é inadmissível na esfera tributária.

Sendo assim, a diferença entre presunção de legitimidade e presunção legal reside na circunstância de que, tratando-se da chamada presunção legal, a relação casual entre o fato presuntivo e o fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de se concluir pela ocorrência do fato prescrito no consequente normativo: o fato presumido. A demonstração do fato presuntivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido.⁹⁹

A fim de esclarecer o exposto, far-se-á uma breve análise do artigo 9º do Decreto-Lei n. 1.598/77 em seus §§ 1º e 2º, que preceituam que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, bem como que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados¹⁰⁰. A autoridade administrativa só poderá autuar por omissão de receita se demonstrar o fato presuntivo estabelecido na norma legal. Sendo assim, é imprescindível que o Fisco produza provas a fim de sustentar o fato, pois sem isso não há como satisfazer a pretensão. Tal entendimento se retira da decisão do 1º Conselho de Contribuintes:

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – INDÍCIOS – A atividade administrativa de lançamento há de se submeter ao princípio da reserva legal, o que faz com que as exigências tributárias somente possam ser formalizadas com prova segura dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação ou mediante a demonstração de que ocorreram os fatos expressamente arrolados pela lei como presunção de omissão de receita.¹⁰¹

⁹⁸ LOTUFO, Renan. **Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1. p. 566.

⁹⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 242.

¹⁰⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 242-244.

¹⁰¹. BRASIL. Conselho de Contribuinte, atual CARF, Ac. 103-21.652, de relatoria do Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, j. 18.6.2004.

Nesse mesmo sentido, tem-se a questão de emissão de nota fiscal com valor inferior ao negócio realizado, conforme previsto no artigo 2º da Lei n. 8.846/94. Neste caso também se faz necessária a comprovação do fato, não sendo cabível indícios fracos a fim de comprovar o ocorrido, conforme se verifica no julgado abaixo:

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – SUBFATURAMENTO: Incabível a exigência com base em omissão de receita pela prática de subfaturamento, quando o Fisco não consegue carrear aos autos provas de ocorrência de tal fato. Pedidos de mercadorias com códigos que sugerem indicações de tal prática são apenas indícios que não confirmam a prática de irregularidade.¹⁰²

Com a análise dos julgados não há que se falar em inversão do ônus da prova em Direito Tributário, seja no caso da presunção dos atos da administração ou da presunção legal. Isso porque é imprescindível que a autoridade administrativa demonstre e fundamente por meio de provas o que a levou à ocorrência do fato jurídico tributário. Para isso, deve-se apresentar provas que estejam em conformidade com a linguagem do direito e com a lei para que se sustente a pretensão fiscal.

3.12 ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Em primeiro lugar, o relato de um fato deve ser provado por meio de todos os elementos que o constituíram, sempre baseado na linguagem admitida pelo direito. Assim, caso o ato de lançamento ou aplicação de penalidade seja realizado sem suporte probatório que sustente o fato jurídico tributário, tal ato deve ser invalidado.

O lançamento tributário é um ato vinculado exarado pela Administração, somente pode ser alterado por norma individual e concreta se realizada por agente competente e de hierarquia superior ao que expediu a norma que se pretende alterar. Ou seja, os atos realizados em desacordo com a previsão normativa devem ser invalidados, mas muitos dessas invalidações estão relacionados as provas e sua relação com o fato.

Assim, existem outras possibilidades em que o lançamento tributário poderá ser alterado, sendo que todas elas levam a invalidação do ato realizado pela autoridade administrativa, pois os fatos não se coadunam com os elementos probatórios.

¹⁰² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 108-05454. Relator: Rel. Cons. Nelson Lósson Filho. Brasília.

Segundo Suzy Gomes Hoffmann, o lançamento tributário pode ser alterado, diante das provas, em quatro casos específicos, sendo eles:

- a) Por se verificar que não há provas que sustentem o relato contido em seu enunciado;
- b) Pela falta de relação de identidade entre a linguagem das provas sobre o evento e a linguagem que relata o fato jurídico tributário ou a relação jurídica que compõe a norma individual e concreta do lançamento;
- c) Porque se constata que as provas tomadas pela Administração Pública não se sustentam perante outras provas apresentadas;
- d) Em vista da ocorrência de ilicitude na tomada das provas que sustentam o fato.¹⁰³

Far-se-á uma breve análise de cada um dos pontos supracitados de maneira a compreender os motivos relacionados à prova que podem anular ou alterar o lançamento tributário.

a) Se caso a autoridade administrativa alegar a ocorrência de um fato jurídico tributário, tem que provar o que declara, este é um dever. Caso não seja possível demonstrar por meio das provas o que ensejou essa relação jurídica tributária, o ato será nulo.

b) Neste caso, há uma divergência entre a linguagem do evento e do fato jurídico. Exemplo: o sujeito não pratica o fato previsto na norma e mesmo assim a autoridade administrativa realiza o ato do lançamento e estabelece a relação jurídica; não há como se sustentar tal prática, tendo em vista a incompatibilidade entre as linguagens.

c) A Administração ao realizar o ato de lançamento deve estar munida de provas que comprovem o alegado, todavia, se o sujeito passivo dessa relação apresentar provas que desconstituam o fato alegado pela autoridade administrativa, o ato deve ser invalidado.

d) Por uma questão constitucional, são inadmissíveis no processo provas obtidas por meio ilícito. Tratou-se deste ponto em tópico específico em que se abordou a importância de não ser aceita no âmbito jurídico a prova obtida por esses meios, não sendo diferente no processo administrativo tributário.

De acordo com o artigo 145 e 149 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário somente será alterado pela peça impugnatória do sujeito passivo ou por recurso de ofício da Administração. Mas, com a análise do artigo 149 da norma legal supramencionada, essa revisão é relativa as provas que sustentam o ato de lançamento, por esse motivo podem ser alteradas ou anuladas.

¹⁰³ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 188.

Diante o exposto, todo ato de lançamento deve estar fundamentado e deve ser provado por meio da linguagem das provas. Sem isso não há como se sustentar, logo, a Administração tem o dever de provar aquilo que alega, tendo em vista que há meios de invalidação do ato tributário se não pautado em lei.

Ademais, se um ato administrativo for invalidado por causa da falta de relação entre o fato alegado e as provas apresentadas, a Administração em momento posterior poderá emitir novo lançamento dentro do prazo estabelecido por lei, mas deverá apresentar novas argumentações. Essa falta de relação entre fato e prova resulta num instituto chamado “erro de fato”. Sobre isso Paulo de Barro Carvalho ensina que:

com efeito, visto o fato na sua contextura de linguagem, o “erro de fato” diria respeito à utilização inadequada das técnicas linguísticas de certificação dos eventos, isto é, dos modos cabíveis de relatar-se juridicamente um acontecimento do mundo real. Seria um problema relativo às provas. Constituído juridicamente o fato, observa-se, logo em seguida, que houve engano com relação aos recursos de linguagem utilizados para sua tipificação. Lidas as provas com mais cuidado, percebe-se que apontam para uma nova situação jurídica, que não aquela primeira. A conclusão será imediata: houve erro de fato.¹⁰⁴

Se as provas apresentarem divergência entre o fato e a norma individual e concreta que instaura a relação jurídica tributária, ocorrerá o erro de fato, daí a importância das provas para sustentar a pretensão fiscal.

O cenário analisado acima trata de atos realizados pela autoridade administrativa, mas, lembrando, que nada impede que o sujeito passivo que concretiza a norma individual e concreta cometa erros, podendo retificá-los, mas estando sujeito as penalidades impostas pela lei. Cabe sempre a autoridade administrativa proceder a fiscalização do ato exercido pelo administrado, podendo alterá-la se verificar que esta norma não está de acordo com as regras do sistema, assim, sempre que a Administração alterar a norma individual e concreta deve fundamentar o seu ato, bem como apresentar as provas que comprovem que a norma expedido pelo sujeito passivo não devem ser admitidas pelo sistema.¹⁰⁵

Toda vez que no ato fiscalizatório for encontrado alguma discrepância, o ato para alterar a norma individual e concreta que deu ensejo à relação jurídica tributária, deve estar fundamentada nas provas, isto vale para a autoridade administrativa no que concerne a

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 96.

¹⁰⁵ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 196.

alteração do lançamento tributário perante as provas que o fundamentam, bem como para o sujeito passivo que enuncia o fato jurídico tributário e instaura a relação obrigacional.

Por fim, toda alteração feita na norma individual e concreta, seja pelo sujeito passivo ou pela autoridade administrativa, deve estar fundada em novas provas que comprovem o fato alegado.

3.13 MEIOS DE PROVA

3.13.1 Confissão em matéria tributária

A confissão é uma declaração voluntária em que a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário, conforme prevê o artigo 389¹⁰⁶ do Código de Processo Civil. A confissão é considerada um meio de prova que visa o convencimento do julgador e tem o objetivo de constituir ou desconstituir os fatos jurídicos em sentido estrito.

Ocorre que a confissão anteriormente era considerada a rainha das provas, mas atualmente sequer é qualificada pela doutrina como uma. Hoje é vista como um meio de convencimento do destinatário que deve ser analisado com as demais provas apresentadas no processo¹⁰⁷.

Em matéria tributária, a confissão se dá quando o contribuinte constitui o crédito tributário se enquadrando no previsto pela norma legal e concreta, como nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou seja, o sujeito apura, informa e paga o montante referente a obrigação tributária. Nesses casos não há análise prévia da autoridade (Fazenda Pública), ou ainda, quando celebrado o parcelamento da dívida, que é acompanhado de um instrumento chamado confissão irrevogável e irretratável de débitos tributários.

Em ambos os casos, se o contribuinte verificar que as declarações prestadas estão equivocadas de erro, poderá solicitar a revisão da confissão fornecida, seja no órgão administrativo ou judicial. Tal afirmação se baseia no disposto nos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, tendo em vista que determinado tributo só é devido pelo sujeito se verificada a ocorrência do fato conforme previsto na norma legal.

¹⁰⁶ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

¹⁰⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 106.

Nesse sentido expõem Susy Gomes Hoffmann:

a confissão por parte do sujeito passivo deve ser vista com restrições, pois a obrigação tributária, perante o princípio da legalidade, decorre exclusivamente de lei e não da vontade das partes, de modo que, mesmo que o sujeito passivo confesse em algum momento do processo a ocorrência do fato jurídico tributário na forma enunciada no lançamento tributário e, posteriormente, reste provado que aquele fato não ocorreu, a sua manifestação de vontade demonstrada na confissão não terá condão de validar a obrigação.¹⁰⁸

Nessa mesma linha de raciocínio é importante ressaltar que mesmo que haja confissão de débito tributário ou parcelamento da dívida, não há que se falar em impossibilidade de retratação. Isso porque mesmo que o contribuinte concorde com os fatos alegados pela Fazenda Pública, nada impede que posteriormente ele apresente provas contrárias com o intuito de levar o julgador ao convencimento da não existência do fato alegado, razão pela qual a confissão deve ser valorada pelo destinatário juntamente com as demais provas produzidas e apresentadas no processo com o objetivo de verificar a ocorrência do fato jurídico ou até mesmo um ilícito tributário.

Ademais, a revogabilidade é cabível na confissão tributária se estiver enquadrada nas hipóteses de erro, dolo ou coação, conforme previsto no artigo 393 do Código de Processo Civil, podendo ser anulada nestes casos.

Por fim, a confissão, assim como outros meios de prova, deve ser analisada em conjunto com as outras provas apresentadas pelas partes no decorrer do processo, tendo em vista que o seu objetivo é constituir ou desconstituir os fatos jurídicos em sentido estrito. Para isso, o julgador deve valorar a prova para então chegar à conclusão da existência ou não do crédito tributário em discussão, tendo em vista que o tributo só é devido se verificado a ocorrência do fato conforme previsto na norma.

3.13.2 Documento

A palavra documento significa qualquer elemento com valor documental (fotos, filmes, papéis, peças, dentre outros) capaz de provar, elucidar, instruir um processo,

¹⁰⁸ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 210.

comprovar a veracidade ou evidência científica de algum fato, acontecimento, teoria, declaração etc.

Para que o documento seja um meio de prova é necessário que seja intruído na forma determinada pelo ordenamento jurídico, tendo em vista que por meio da via documental serão formados os fatos jurídicos em sentido amplo, com base nos quais serão determinados os fatos jurídicos em sentido estrito.

A prova documental é de extrema relevância dentro do processo administrativo tributário, sendo o meio de prova mais utilizado. Contudo, conforme acentua Fabiana Del Padre Tomé, há alguns deveres a serem cumpridos pelo contribuinte, veja:

Não podemos esquecer de que no direito tributário elege-se, como fatos desencadeadores de vínculos obrigacionais, atividade que, por sua peculiaridade, originam uma documentação própria. A isso se alia a existência de deveres instrumentais impostos aos sujeitos passivos, implicando a realização de registro contábeis, ou seja, documentação.¹⁰⁹

Nesse caso, é muito importante ressaltar a responsabilidade que o contribuinte possui em conservar e manter os livros obrigatórios de escrituração fiscal e comercial até que ocorra a prescrição dos créditos tributários a que se refiram.

Assim, a escrituração da empresa deve se dar por um contabilista legalmente habilitado e sua forma deve observar o exigido pela legislação no tocante à forma, registro, entre outros. Ainda, assim como qualquer outro meio de prova, a prova documental está sujeita a ser comparada com as outras provas apresentadas, podendo ser refutada a qualquer momento se demonstrado inautenticidade da escrituração, seja propositalmente ou de modo inadvertido.

Além disso, com o avanço tecnológico a prova documental se modificou, substituindo o papel pelo documento eletrônico. Mesmo sendo um meio de facilitar a fiscalização tributária, também surgem problemas no tocante à autenticidade dessas provas, tendo em vista que a possibilidade de adulteração desses documentos e todos os outros, por óbvio, é inerente a qualquer prova.

Para isso, tem-se a assinatura digital dos documentos, que requerem informações exclusivas daquele que o assina. Esse sistema serve para que a assinatura digital possa ser verificada posteriormente por terceiros permitindo tomar ciência no caso de alteração no documento, bem como identificar o sujeito que assina, conforme ensina Paulo de Barros

¹⁰⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 113.

Carvalho¹¹⁰: “para que o documento seja eficaz como meio de prova é indispensável que haja sido subscrito pelo autor, além de que, naturalmente, assuma foros de autenticidade”.

Logo, a assinatura eletrônica é essencial para que essa espécie de prova tenha valor no mundo jurídico, bem como garanta a autenticidade, controle e segurança para a autoridade certificante e os usuários do sistema.

3.13.3 Testemunha

O depoimento testemunhal se trata de prova obtida mediante relato prestado por pessoas não participantes do processo que possuem conhecimento dos fatos que estão sendo discutidos e podem colaborar com a solução do litígio, tendo em vista que presenciaram ou dispõem de informações do acontecido. Envolve tanto o depoimento realizado pelas partes quanto de terceiros, tendo em vista que o direito admite todos os meios de prova desde que não sejam obtidas de maneira ilícita.

Entretanto, o depoimento testemunhal é pouco utilizado no processo administrativo tributário, sendo mais comum no processo civil (artigos 442 a 449 do Código de Processo), isso porque a análise de documentos e diligências periciais são, quase sempre, competentes e suficientes para solucionar as questões controvertidas, mas nada impede que seja realizado a oitiva de testemunhas.

Nesse sentido acentua Fabiana Del Padre Tomé:

conquanto não seja usual sua utilização, a prova testemunhal pode ser de extrema importância para a certificação de determinados acontecimentos, razão por que o administrado, ao solicitar sua produção, deve fazê-lo de forma justificada, e, evidenciada sua necessidade, é imperativo o deferimento.¹¹¹

Logo, mesmo que seja um meio de prova raramente utilizado, se requerido dentro do prazo e devidamente motivado, não há motivo para não ser realizado. Tanto que os artigos 16, inciso IV, e 18 do Decreto 70.235/72 respaldam a realização de diligências que sirvam para legitimar a realização desse meio de prova.

Por fim, na área do processo administrativo fiscal a prova documental ocupa lugar de destaque pelos motivos já abordados, sendo o principal meio de prova utilizado para

¹¹⁰ CARVALO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. Mesa de debates “A”. **Revista de Direito Tributário**, n. 87. p.32

¹¹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 125.

comprovar o fato jurídico tributário, mas nada impede que o depoimento testemunhal seja utilizado como meio de aclarar um fato controvertido, desde que devidamente motivado. Além disso, o indeferimento deste meio de prova seria inadmissível tendo em vista que encontra respaldo no princípio constitucional da ampla defesa.

3.13.4 Presunção e Indícios

Os indícios e presunções não são espécies de provas diversas, pode-se dizer que representam basicamente a mesma ideia, apesar de possuírem diferenças entre si.

Para Antonio Dellepiane¹¹², indício é “todo rastro, vestígio, pegada, circunstância e, em geral, todo fato conhecido, ou melhor dito, devidamente comprovado, susceptível de levar-nos, por via de inferência, ao conhecimento de outros fatos desconhecidos”.

Quanto à presunção, define Paulo de Barros Carvalho¹¹³ como “o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente provável”.

Tendo em vista tais definições, é possível verificar que o indício é um fato conhecido que levará a outro fato, até então desconhecido. Se do fato conhecido (no caso indício) se chegar ao fato desconhecido, tem-se a presunção.

Nesse sentido, ensina Fabiana Del Padre Tomé: “[...] indício é um fato (F’), caracterizando prova de um evento (E’), que, conquanto não seja imediatamente referido pela proposição que se pretende comprovar (F’), a ela nos remete por meio de uma operação mental presuntiva.”¹¹⁴

Ou seja, é por meio dos indícios, cuja existência é certa, que se pode concluir por raciocínio lógico (nesse caso presunção), que um determinado fato ocorreu ou não.

As presunções podem ser (a) simples/*hominis*, sendo formada pelo aplicador da norma, que a partir dos indícios e do raciocínio lógico forma sua convicção individual ou (b) legal/*legis*, também elaborada pelo aplicador da norma, mas inserida em determinada em lei, devendo ser restritiva e realizada dentro dos limites legais. Essa última se subdivide em b.1- absoluta e b.2- relativa.¹¹⁵

¹¹² DELLEPIANE, Antonio. **Nova teoria da prova**. p.77.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 34.

¹¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 131.

¹¹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 134-135.

A presunção *hominis* decorre do raciocínio humano, que a partir do conhecimento dos indícios forma sua convicção acerca do fato, mas só se torna relevante para o direito quando o aplicador expedir enunciado individual e concreto que o insira no mundo jurídico.¹¹⁶

No tocante às presunções legais, mesmo sendo construídas pelo raciocínio lógico humano, possuem previsão expressa na lei. São denominadas absolutas aquelas que não admitem prova em contrário. Por outro lado, as presunções relativas, também decorrentes do raciocínio humano previsto em lei, admitem prova em contrário.

Nesse sentido, inviável a aceitação da presunção absoluta, tendo em vista que estabelecem a existência de um fato jurídico tributário sem que se possa provar o contrário, logo, inadmissível para determinar a ocorrência do fato e constituir uma obrigação. Se tal espécie de prova fosse aceita, violaria os princípios constitucionais tributários, como ampla defesa e contraditório, tipicidade e estrita legalidade, razão pela qual é incabível.

Já no que diz respeito à presunção legal relativa, tendo em vista que inclui a produção de provas para desconstituir o fato presumido, pode ser utilizada no direito tributário, pois o assegura o exercício da ampla defesa e recursos a ela inerentes.

É importante ressaltar que as presunções servem para suprir as dificuldades probatórias, garantir efetividade na arrecadação de tributos e propiciar segurança jurídica, ou seja, essas técnicas visam tornar prático e eficiente a execução das leis, tendo como objetivo dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis no caso concreto.¹¹⁷

Por fim, a presunção relativa pode ser utilizada no direito tributário, mas de maneira ponderada, tendo em vista que disponibiliza a produção de provas e garante a defesa do administrado, mas deve sempre respeitar as normas previstas no processo administrativo tributário, bem como a ampla defesa e o contraditório.

3.13.5 Perícia

A prova pericial se dá quando a matéria em discussão é de extrema complexidade, por isso demanda que pessoas especializadas e conhecedoras do assunto em questão a realizem. Quem realiza a prova pericial e expede o laudo fundamentado é o Perito. Como é autoridade conhecedora no assunto, sua tarefa é apreciar os fatos analisados para que, posteriormente, o julgador possa avaliar os dados fornecidos no laudo pericial juntamente

¹¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. p.65.

¹¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. p. 105

com as demais provas apresentadas no processo, e assim possa determinar se o fato analisado tem relação de causalidade normativa passível de consequências jurídicas.

No processo administrativo tributário a perícia tem previsão expressa no artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72¹¹⁸, prescrevendo que a realização de exames periciais deve ser requerida explicitamente na peça impugnatória, de maneira pormenorizada e específica. Do mesmo modo, prescreve que sejam formulados os quesitos pertinentes ao exame desejado, bem como a qualificação, o endereço e o nome do perito escolhido.

Se realizado o requerimento do exame pericial desejado no prazo e forma previsto pela lei, o artigo 18 do mesmo diploma determina que “a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Mas tratar-se-á da questão da prescindibilidade e impraticabilidade do exame pericial previsto no artigo legal: a perícia pode ser prescindível quando o fato que pretende mostrar é desnecessário, isso porque já foi devidamente demonstrado e explorado no processo. Já no quesito impraticável, trata-se de perícia de impossível realização, tendo em vista que não há mais vestígios ou meios de identificar o que se pretende analisar, ou seja, não há mais meios de averiguação do fato.¹¹⁹

Nesse sentido, o artigo 370 do Código de Processo Civil¹²⁰ atribui ao juiz o poder de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias ao processo, deferindo as que forem necessárias e fundamentadas.

Com a leitura dos dispositivos há de se questionar se a realização dos exames periciais que deferem ou indeferem o feito é poder discricionário ou ato vinculado da administração, tendo em vista que a aplicação destes dispositivos pode barrar o direito de liberdade probatória das provas.

Para Aurélio Pitanga Seixas Filho,¹²¹ o exame pericial não é meio de prova, mas um simples “meio de percepção, isto é, uma forma da autoridade aplicadora da lei tomar

¹¹⁸ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

¹¹⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 129.

¹²⁰ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

¹²¹ ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo fiscal In: A prova pericial no processo administrativo tributário**. v. 1, São Paulo: Dialética, 1997, p. 14.

conhecimento, ou ter uma percepção, da realidade, através do parecer ou laudo, fornecido por um técnico, ou especialista na matéria fática em discussão.

Por outro lado, concorda-se com Fabiana Del Padre Tomé¹²² ao dispor que é nula a decisão administrativa que indefere pedido de exame pericial sem motivá-lo de forma apropriada, reconhecendo uma das hipóteses previstas na legislação.

Por fim, o exame pericial é de suma importância para o processo administrativo tributário; deve ser realizado por iniciativa do particular ou de ofício pelo julgador, sendo incabível o indeferimento de sua feitura de maneira desmotivada ou que não se enquadre nos quesitos de prescindibilidade ou de impraticabilidade, de maneira que ofenderia os princípios do contraditório e da ampla defesa.

3.13.6 Outros meios de prova

Foram analisados os meios de prova mais comuns no processo administrativo tributário: confissão, documento, testemunha, presunção e perícia. Ocorre que, conforme abordado em tópico anterior, é permitido todos os meios de provas desde que não proibidos por lei. Nesse caso, a fim de conceder ao sujeito passivo um método de defesa amplo, serão aceitos outros meios de prova desde que obtida de maneira lícita, respeitando os preceitos constitucionais e as normas gerais, sendo válido tanto para o Fisco como para o contribuinte.

Um dos meios de prova que podem ser produzidos são as “diligências”, muito utilizadas pela autoridade administrativa.

As “diligências” são vistorias e verificações realizadas pelos próprios agentes fiscais nos procedimentos que antecedem ao lançamento tributário e, na maioria das vezes, são realizadas sem o conhecimento do sujeito passivo, que é surpreendido pelo resultado das diligências, que muitas vezes são pressupostos para uma fiscalização que resulta em um ato administrativo de imposição de penalidades.¹²³

Sendo assim, se estas “diligências” forem realizadas sem a participação do sujeito passivo e o lançamento tributário for baseado nelas, tal ato deverá ser invalidado, tendo em vista que fere o princípio do devido processo legal.

Outro meio de prova muito utilizado é a “prova emprestada”. Segundo Fabiana Del Padre Tomé, no âmbito tributário temos duas acepções para este termo: (i) aquela inerente ao

¹²² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 130.

¹²³ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999. p. 218.

direito processual civil, consistente na construção de uma nova prova, idêntica àquela já produzida em outro processo envolvendo as mesmas partes; e (ii) as informações fornecidas por qualquer das Fazendas Públicas, obtidas por meio de procedimentos fiscalizatórios por elas realizadas. A autora designa o primeiro sentido de prova emprestada como “prova emprestada processual”, e o segundo sentido como “prova emprestada tributária.”¹²⁴

A prova processual emprestada está no art. 30, §3 do Decreto 70.235/1972¹²⁵. Nos casos em que o legislador não se manifestar, ou seja, não impor requisitos procedimentais à utilização de prova emprestada, será aplicada as mesmas exigências processuais a essa modalidade de prova, fazendo-se necessário que (i) a prova tenha sido produzida em processo envolvendo as mesmas partes; (ii) na produção de prova, cujo conteúdo se pretende transladar, tenham sido observadas as formalidades estabelecidas em lei; e (iii) haja identidade entre o fato probando do primeiro e do segundo processo.¹²⁶

No que concerne ao segundo tipo de prova emprestada, esta não configura prova plena do fato jurídico em sentido estrito. A informação advinda do órgão fazendário de outra pessoa política não é suficiente para, por si só, provar fato jurídico ou ilícito tributário autorizando a lavratura de ato de lançamento ou de aplicação de penalidade.¹²⁷

Nesse sentido, entende Paulo de Barros Carvalho:

Não se admite, porém, que uma Fazenda Pública se utilize dos dados levantados e a ela informados por outra Fazenda para fins de autuação de contribuintes, como se fosse uma prova emprestada. Haja vista que a informação recebida não possui valor probatório, a Fazenda, baseada em tais dados, deve proceder à fiscalização e instaurar o devido processo administrativo.¹²⁸

Sendo assim, a prova emprestada tributária isoladamente não serve para fundamentar ato de lançamento ou penalidade, mas devem ser produzidas novas provas que comprovem a ocorrência do ilícito, conforme se demonstra nas ementas abaixo:

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. PROVA EMPRESTADA. A utilização pura e simples da autuação estadual não deve servir para fins de exigência de crédito tributário relativo a imposto de renda se não vem complementada por

¹²⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 119.

¹²⁵ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

¹²⁶ ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Processo administrativo tributário federal**. p. 118

¹²⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 120.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p. 536.

outros exames e averiguações próprios do tributo federal. Recurso provido.¹²⁹

IRPJ. PIS FATURAMENTO. PROVA EMPRESTADA. A prova emprestada do Fisco Estadual, por si, não justifica a exigência na área federal. Não deve ser admitida lavratura de auto de infração com base em prova emprestada pelo Fisco Estadual, quando os elementos carreados aos autos não são suficientes à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e à determinação da matéria tributável. Recurso que se dá provimento.¹³⁰

Por fim, a prova tributária emprestada não é suficiente para constituir o fato jurídico tributário ou ilícito tributário, de modo que é imprescindível que as informações fornecidas somem-se a outras provas e somente assim será possível provar a ocorrência do fato.

3.14 TEMPO DA PRODUÇÃO DA PROVA SEGUNDO O VIÉS DO ARTIGO 16, §4 DO DECRETO Nº70.235/72

O artigo 16, §4 do Decreto nº 70.235, que regula o processo administrativo tributário federal, prevê o prazo para apresentação de provas e prescreve que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

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

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

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Com a leitura do dispositivo se observa que o momento para a juntada de prova documental está restrito ao momento da impugnação sob pena de preclusão, o que significa

¹²⁹ CARF. 1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Ac. 107-05.207, Rel. Cons. Francisco de Assis Vaz Guimarães, **DOU** de 24-11-1998, p. 15669.

¹³⁰ CARF. 1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Ac. 105-13.076, Rel. Cons. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, **DOU** de 27-3-2000, p. 9

dizer que o contribuinte não poderá apresentar provas em momento posterior, a menos que fique demonstrado qualquer das hipóteses excepcionais previstas no dispositivo legal.

Em contraponto, o artigo 38 da Lei nº 9.784/99, que regula o procedimento administrativo geral, permite que documentos comprobatórios sejam juntados até a tomada da decisão administrativa. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

Segundo Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini, deve ficar claro que a Lei Geral do Processo Administrativo Federal não admite a juntada de documentos a qualquer momento, mas como disposto no artigo 38, deve ocorrer durante a fase instrutória e antes da tomada de decisão, ocorrida até a decisão de primeira instância administrativa, já que a fase instrutória acontece até o momento da impugnação, momento em que se instaura a fase litigiosa e processual. Apesar da lei geral estipular um prazo mais amplo que o Decreto nº 70.235/72 no que diz respeito à dilação probatória, o prazo estipulado pelo PAF deve ser respeitado, pois é regra mais específica que regula as relações entre Fisco e contribuinte ¹³¹.

Diante da restrição temporal para produção de provas trazida pelo art. 16, § 4, a divergência de posicionamento entre os julgadores é recorrente. Por isso, abordar-se-á alguns julgados que tratam do assunto, mas que decidem de maneira distinta - alguns não aceitam provas após a impugnação, enquanto outros aceitam a apresentação de provas em qualquer fase de julgamento.

Os acórdãos abaixo são favoráveis à aplicação do prazo de preclusão estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72, levando apenas em consideração a aceitação da prova se previsto nas exceções (força maior, fato superveniente etc), conforme ementas abaixo:

Acórdão 1401-001.787

PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. INADMISSIBILIDADE. As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Descabe atendimento a pedido de apresentação posterior de prova que destoam das hipóteses excepcionais previstas no § 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72.

Acórdão 2202-006.792

JUNTADA DE DOCUMENTOS COM O RECURSO VOLUNTÁRIO. CASO NOS MOLDES DA ALÍNEA “C”, DO ARTIGO 16, DO DECRETO Nº 70.235/72. DOCUMENTOS RECEPCIONADOS E ANALISADOS.

¹³¹ NEDER, Marcos Vinicius *et al.* Dialética, 2010. p. 41-42.

A prova documental deve apresentada após a impugnação e admitida quando comprovada uma das hipóteses de exceção previstas na legislação. No caso, os documentos estão sendo recepcionados e analisadas com base no §4º do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72.

Acórdão 3302-009.252

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

A compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito e no processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

Nos acórdãos pesquisados verificou-se que os julgadores cumpriram o prazo para apresentação de provas conforme previsto no artigo 16, §4 do Decreto nº 70.235/72, só aceitando as provas em momento posterior caso previsto nas exceções, quando requerido ao julgador e regularmente comprovado sua ocorrência.

Por outro lado, há decisões que aceitam a apresentação de provas e documentos a qualquer momento. Alguns exemplos constam nas ementas dos acórdãos abaixo:

Acórdão 2003-002.487

PAF. MATÉRIA DE PROVA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTO IDÔNEO APRESENTADO EM FASE RECURSAL. Sendo interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias que tenha conhecimento, na busca da verdade material. Admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os contribuintes, quando em confronto com a ação do Estado, ainda que apresentada a destempo, devendo utilizar-se dessas provas, desde que reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos.

Acórdão 1302-002.568

DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS DEPOIS DA APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRIMAZIA DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL. O art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 contém a regra geral acerca do momento para apresentação das provas pelo contribuinte no processo administrativo fiscal. A produção em momento posterior não impede o julgador de conhecê-las, diante das peculiaridades do caso e das provas apresentadas. Corolário dos princípios da instrumentalidade processual e da busca da verdade material.

Acórdão 108-09.622/2008

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

A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material que norteia o contencioso administrativo tributário. No processo administrativo deve predominar o princípio da verdade material, ou seja, a busca da comprovação da ocorrência ou não do fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação.

O entendimento de que a limitação temporal à apresentação de provas pelo contribuinte acarretaria violação de princípios como o da estrita legalidade tributária ou a busca pela verdade material no processo administrativo não parece proporcional, tendo em vista que se as regras do direito não colocassem um fim a essa busca da verdade por meio de prazos, condições e formas, haveria processos intermináveis.

Mesmo a prova sendo assegurada constitucionalmente por meio dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, não se pode falar em direitos infinitos, até porque isso não existe. Se até mesmo a Constituição estabelece contornos à liberdade de produção de provas, por que seria diferente com a imposição de prazos, formas, fases e preclusões que delimitem a apresentação de prova no processo administrativo federal tributário?

Fabiana Del padre Tomé ensina que:

tanto a autoridade administrativa como o contribuinte estão sujeitos às limitações procedimentais: o lançamento e o ato de aplicação de penalidade devem ser acompanhados por todas as provas documentais correspondentes, assim como a defesa do sujeito passivo também precisa trazer os documentos comprobatórios de seus argumentos, sendo vedado fazê-lo posteriormente [...].¹³²

Para Manoel de Oliveira Franco Sobrinho¹³³, trata-se de uma consequência de organização jurídica do Estado, das relações entre a Administração e o administrado, naquilo que respeita a estabilidade geral do ordenamento, justificando a possibilidade de limitação do instante para a apresentação de prova, ainda que se trate de processo administrativo, sendo o direito regulando o que nele ingressa, exigindo forma e tempo apropriados.

Diante o exposto, entende-se que o processo administrativo é formado por uma sequência ordenada de atos que visam uma decisão para impedir um “processo infinito”. A lei fixa o tempo no qual os atos processuais devem ser realizados, tanto para a Fazenda quanto

¹³² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 196-198.

¹³³ SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. **A Prova Administrativa**. p. 64.

para o contribuinte, tendo em vista que o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão¹³⁴, logo, a segurança e observância das regras preclusivas estabelecidas no processo administrativo tributários são essenciais para prover segurança jurídica e celeridade processual.

Fabiana Del Padre Tomé ensina que:

nada justifica, portanto, a juntada posterior de provas imprescindíveis à motivação do ato do lançamento ou aplicação de penalidade. Entendemos que apenas o reforço da prova pode operar-se no curso do processo administrativo, de modo que, tendo o contribuinte produzido elementos probatórios destinados a ilidir a pretensão fiscal, é cabível a apresentação de dados confirmadores daqueles constantes da exigência tributária, informando os argumentos do sujeito passivo.¹³⁵

Por fim, o prazo legal estabelecido para apresentação de provas se refere ao direito de defesa do contribuinte, tendo em vista que o reforço da prova pode ser operado no curso do processo desde que presente nas exceções e observada outras prescrições legais. Ainda, o objetivo da norma processual é disciplinar o modo de resolução de conflitos por meio da atribuição de poder ao julgador e às partes a faculdade de defesa dos seus direitos. Isso se aplica aos prazos processuais estabelecidos para produção probatória, não ferindo qualquer preceito constitucional.

¹³⁴ NEDER, Marcos Vinicius *et al.* **A Prova no Processo Tributário**, p. 50

¹³⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses

CONCLUSÃO

Após o estudo realizado com foco na teoria das provas em Direito Tributário, mais especificamente no processo administrativo fiscal federal, conclui-se sobre o importante papel que a prova possui na relação entre o Fisco e o contribuinte, principalmente no que concerne à instituição do fato jurídico tributário, que enseja a relação obrigacional e a cobrança de tributo. Para isso, far-se-á um roteiro geral de conclusão de maneira a elucidar o aprendizado proporcionado pelo estudo.

Bom, o primeiro capítulo do trabalho se debruçou sobre os conceitos fundamentais do processo administrativo tributário federal, foi estudado o seu âmbito de atuação, regime jurídico e fases processuais. Estudamos a importância da via administrativa e sua equiparação ao processo judicial, conforme se verifica na Constituição Federal, artigo 5º, incisos XXXIV e XV. O processo administrativo visa não sobrecarregar ainda mais o Judiciário, mas na prática isso não acontece, até porque se o contribuinte não estiver satisfeito com a decisão proferida pela autoridade administrativa pode sempre se socorrer na via judicial, este é um preceito constitucional que está intimamente ligado ao princípio de acesso à justiça.

O processo administrativo tributário federal é regido por uma lei geral (Lei 9.784/99) e uma especial (Decreto nº 70.235/1972), mas além destas temos outras normas reguladoras, como Código de Processo Civil, Constituição Federal, Código Tributário Nacional, dentre outros. Por isto, surgem algumas incongruências no momento de aplicação das normas, devido a dificuldade de vincular e integralizar o sistema.

A diferenciação de processo e procedimento foi importante para situar e compreender o momento processual, visto que o procedimento é uma ato meramente fiscalizatório exercido pela autoridade administrativa, já o processo se inicia com a impugnação da pretensão fiscal exercida pelo sujeito passivo. Ademais, foi feita a diferenciação das fases do processo administrativo tributário, tendo em vista que a relação fisco e contribuinte traz algumas peculiaridades, assim ficou claro como se desenrola e se forma a pretensão fiscal.

Já no segundo capítulo foram estudados os princípios constitucionais e específicos que fazem parte do processo administrativo tributário, na verdade foram estudados os mais relevantes, tendo em vista que temos princípios constitucionais, princípios específicos do processo administrativo, princípios do direito administrativo, por exemplo, assim foram selecionados aqueles que pareciam mais pertinentes ao tema principal do trabalho.

O capítulo três é o ponto principal e foco do presente trabalho, nele destrinchamos a importância que a prova possui para sustentar o fato jurídico tributário, partiu-se da ideia inicial de que a prova tem como objetivo convencer o outro acerca de algo, para tanto o fato (social) deve ser vertido em linguagem competente para que se torne um fato jurídico e seja reconhecido em seu bojo. Para isso é necessário seguir as regras do sistema positivo e estar em conformidade com as provas admitidas pelo Direito.

Nesse sentido, demonstrou-se que para que nasça a relação obrigacional tributária é imprescindível que tenha ocorrido o fato descrito na norma geral e abstrata. Somente assim poderá haver imputação de penalidade conforme previsto na norma, ou seja, a norma geral e abstrata prevê a ocorrência de um determinado fato e caso ocorrerá o que ela descreve, nascerá uma relação entre o Fisco e o contribuinte.

Importante ressaltar que a constituição do fato jurídico deve estar baseada em provas admitidas em direito, pois somente elas podem comprovar a existência do fato. Sem as provas que indicam a ocorrência do fato não há que se falar em cobrança de tributos. Assim, o ato competente para constituir o fato jurídico tributário é o ato de lançamento, que formaliza a obrigação tributária e aplica a consequência prevista na norma geral e abstrata.

Por meio das provas apresentadas pelas partes no processo administrativo fiscal é possível construir a “verdade”. Isso porque o objetivo da prova é demonstrar a existência ou a inexistência de algo por meio de uma linguagem, que no processo se confrontará com outra linguagem, mas somente uma delas será eleita legítima, ou seja, aquele que apresentar a prova que tenha maior relação com o fato e uma estrutura lógica que mais se aproxima do ocorrido, muito provavelmente obterá sucesso na lide, tendo em vista que o objetivo é convencer o julgador acerca da ocorrência do fato; para isso é necessário “provar melhor”.

Assim, tratou-se da questão do ônus da prova no Direito Tributário, concluindo que mesmo que os atos da Administração sejam dotados de presunção de legitimidade, aquele que alega deve provar, o que no caso do lançamento tributário faz com que o Fisco indique as provas que o levaram a constituir o fato, sendo esse um fator imprescindível para que se sustente o fato jurídico e a pretensão fiscal. Logo, o Fisco deve produzir provas de modo a sustentar a validade do seu ato bem como eventual defesa do contribuinte. Ainda, o contribuinte pode tanto pagar o tributo quanto impugnar a pretensão da autoridade por não concordar com ela. Isso porque a cobrança de tributos só será realizada se houver provas que sustentem o fato constituído.

Nesse contexto, tratou-se de alguns princípios constitucionais que regem a prova e o processo administrativo, abordando a importância do cumprimento e da observância de todos

eles, a fim de que haja um processo justo. Nessa toada, verificou-se que a concepção de justiça pode ser muito relativa, mas que deve invariavelmente atender a produção legítima de provas e contemplar os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, posto que independentemente da esfera, o Estado Democrático de Direito é corolário que todo processo deve respeitar.

Além disso, duas questões pertinentes foram estudadas no trabalho, uma delas se refere a importância da obediência do devido processo legal, pois ele é base fundamental para outros princípios como o contraditório e a ampla defesa, um exemplo ilustrado foi o da não participação ativa do contribuinte ao procedimento fiscalizatório exercido pela Administração nos casos de lançamento por homologação. Nesse caso a autoridade deve fiscalizar os atos do contribuinte, mas se descobrir que existe alguma incorreção nas informações prestadas por ele poderá iniciar um procedimento fiscalizatório e ao tomar sua decisão, simplesmente, comunica o contribuinte. Esse ato exercido pela autoridade administrativa fere o devido processo legal, pois o contribuinte não tem participação ativa, não pode refutar, se defender ou participar do procedimento fiscalizatório.

A segunda questão estudada concerne ao prazo para apresentação de provas no processo administrativo tributário federal. Aqui, foram trazidas algumas decisões controversas sobre o mesmo assunto que diz respeito ao prazo legal de 15 dias estabelecido pelo artigo 16, do Decreto Lei nº 70.235/72, para o sujeito passivo apresentar provas. Concluiu-se que é necessário que sejam estabelecidas formas, momento, prazo, para todos os atos processuais, pois sem isso haveria uma completa desordem em todo o sistema. Assim, tal previsão legal não fere os direitos do sujeito passivo, pois é dada a oportunidade de defesa e apresentação de provas, mas desde que exercido dentro do prazo legal. Esses pontos não foram a abordagem principal do trabalho, mas surgiram no decorrer do estudo e foram importantes para enriquecer o tema.

Por fim, ficou muito claro que este tema é abrangente, profundo e vasto, há muito que ser estudado e complementado a fim de enriquecer ainda mais a prova jurídica e aquilo que ela acarreta para o sistema positivo. Assim o objetivo não foi esgotar o tema, mas enaltecer a importância que a prova representa para o Direito, desde que respeitados os princípios, formas, meios, momento estabelecido pelo ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Processo administrativo tributário federal**. Bauru-SP: Edipro, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Lançamento – procedimento regrado**, in Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978

AULA 1 - A Prova no Direito Tributário com Profª Fabiana Del Padre Tomé. Youtube, 2018. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=RYjd4IkVoeU>. Acesso em: 1 out. 2020.

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

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acordam os membros da 2ª to/3ª câmara/2ª seju/carf/mf/df, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. nº 2302-001.853, Processo Nº 10530.726053/2010-08. **DF CARF MF**. Brasília, . Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4863949>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação. Precluso o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se comprovadas as exceções previstas na lei. Nº 344.186, Processo 13629.720062/2007-81. Relator: Nubia Matos Moura. **DF CARF MF**. Brasília.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 108-05454. Relator: Rel. Cons. Nelson Lósson Filho. Brasília.

BRASIL. Conselho de Contribuinte, atual CARF, Ac. 103-21.652, de relatoria do Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, j. 18.6.2004.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 1 out. 2020.

- BRITO, Edvaldo. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1995
- CARF. 1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câm., Ac. 105-13.076, Rel. Cons. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, **DOU** de 27-3-2000.
- CARF. 1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câm., Ac. 107-05.207, Rel. Cons. Francisco de Assis Vaz Guimarães, **DOU** de 24-11-1998, p. 15669.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2019
- CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 34.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006
- CARVALO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. Mesa de debates “A”. **Revista de Direito Tributário**, n. 87.
- DELLEPIANE, Antonio. **Nova teoria da prova**. 5.ed. São Paulo, Minelli, 2004
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 8. ed. 2019. v. 3. p. 50.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. O Contencioso Administrativo na Emenda nº7. **Revista de Direito Público**, São Paulo, 1977.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. **O Processo em sua unidade**. São Paulo: Saraiva, 1978.
- HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros Ltda, 1999.
- Jr., Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2013
- JUNIOR, Nelson Nery. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 5. ed. São Paulo: RT, 1999.
- LOTUFO, Renan. **Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 2. ed. São Paulo: RT, 1995
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- MARINS, James. **Direito Tributário Processual Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 1998.

- MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 21.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018
- MEDAUAR, Odete. **Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 13. ed., São Paulo: RT, 1987
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- NEDER, Marcos Vinicius *et al.* **A Prova no Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.
- PRINCÍPIO da segurança jurídica. **Revista de Direito Tributário**, v. 63, 1994.
- RIO GRANDE DO SUL, SANTA CATARINA E PARANÁ. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Remessa ExOfficio nº 97.04.57885-7. Relator: Juiz Fernando Quadros da Silva. **DJU**.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo fiscal** In: A prova pericial no processo administrativo tributário. São Paulo: Dialética, v. 1, 1997.
- SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova Judicial no Civil e Comercial**. São Paulo: Max Limonad, v. 4.1972
- SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no civil e comercial**. São Paulo: M. Limonad, v. 1.1961
- SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. **A prova administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1973.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011
- XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, *Amanda da Silva Claudino*

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº , Período , Turma ,

31608329, 10, U.

tendo realizado o TCC com o título:

A prova no processo administrativo tributário federal sob a orientação do(a) professor(a): Rangel Perucci Fiorin

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, *09* de *11* de *2020*

Amanda da Silva Claudino

Assinatura do discente