

A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Adriano Ribeiro Caldas¹

THE EVIDENCE IN ADMINISTRATIVE TAX PROCEEDINGS

¹ Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS; Pós-Graduado em Direito Processual pela Universidade Federal do Piauí - UFPI; Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará - UFC; Procurador Federal da Advocacia-Geral da União.

RESUMO: O objetivo deste trabalho é discutir o papel da prova no âmbito do processo administrativo tributário, assim como os limites para a sua apresentação e a distribuição do ônus de sua produção. Para tanto, serão analisados os institutos da preclusão e da presunção, partindo-se sempre dos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, notadamente os princípios do devido processo legal, da verdade material e do formalismo moderado.

PALAVRAS-CHAVE: Processo administrativo tributário. Princípios. Prova. Ônus.

ABSTRACT: The purpose of the work is to discuss the role of evidence in administrative tax proceedings, as well as the limits for its submission and the distribution of its burden of production. For this purpose, will be analyzed the institutes of estoppel and presumption, always starting from the principles applicable to administrative tax proceedings, notably the principles of due legal process, substantive truth and moderate formalism.

KEYWORDS: Administrative tax proceeding. Principles. Evidence. Burden.

1. INTRODUÇÃO

O processo administrativo tributário tem sido alvo de maior atenção por parte, não apenas da comunidade acadêmica, mas também da sociedade, sendo certo que o contribuinte tem percebido, cada vez mais, que sua responsabilidade jurídica sobre o tributo inicia-se e vai se consolidando já a partir da fase administrativa, não sendo prudente a antiga postura de deixar para o âmbito judicial toda a discussão a respeito dos fatos que ensejaram a cobrança. Nesta perspectiva, tem-se exigido uma progressiva adequação e estruturação dos procedimentos na esfera administrativa, a fim de que, tanto por parte do Fisco, quanto por parte do sujeito passivo, as teses jurídicas repute-se robustas e as situações fáticas sejam devidamente comprovadas. Já não se trata, pois, de, sob a ótica do contribuinte, apresentar qualquer defesa administrativa apenas ganhar tempo, assim como, em relação à Fazenda Pública, constituir o crédito a qualquer custo, à guisa de incrementar a arrecadação e imprimir celeridade à cobrança, sob o pálio da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

A doutrina especializada² elenca vários argumentos fáticos e jurídicos para justificar a existência e a necessidade de um procedimento prévio para a solução de litígios de natureza tributária no âmbito da Administração. Pode-se, mencionar, dentre outros: a) necessidade de controle de legalidade do lançamento tributário; b) verificação dos requisitos de liquidez e certeza que devem revestir o crédito tributário; c) oportunidade para a Administração tributária exercer a prerrogativa de autotutela, anulando ou declarando nulos os atos eivados de vícios; d) oportunidade para o sujeito passivo ofertar impugnações e recursos, garantindo-se o contraditório e a ampla defesa; e) busca pela verdade material, por meio do amplo espectro de valoração das provas produzidas pelo Fisco e pelo sujeito passivo, diferentemente do que

² MELO, Fábio Soares de. **Processo administrativo tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 20-22.

ocorre na fase judicial, em que a produção e valoração da prova encontram óbices de cunho formal; f) facultar ao contribuinte a possibilidade de parcelar o débito fiscal ou de aderir a outras formas de extinção do crédito tributário.

Por outro lado, como corolário dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade que norteiam o direito tributário, tem-se que o contencioso administrativo é regido, dentre outros, pelo princípio da verdade material, segundo o qual se releva a formalidade pra se buscar o que na realidade ocorreu. Ora, se não é permitido à Administração cobrar tributo fora das hipóteses estritamente previstas na legislação, conclui-se que o princípio da verdade material viabiliza, no âmbito processual, o que os princípios da legalidade e da tipicidade exigem no campo material, vez que a Fiscalização deve agir sempre com vistas à correção dos fatos inveridicamente postos e ao suprimento de lacunas quanto às questões de fato, independentemente de provocações ou postulações das partes.

Como adverte Carvalho³, o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A figura da prova assume, portanto, extrema relevância no tocante ao processo administrativo tributário, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

No processo administrativo tributário, tanto a Fazenda Pública quanto o sujeito passivo têm que produzir a prova dos fatos que constituem o direito ou que o infirmam, sob pena de não lograrem a subsistência da cobrança ou da defesa. Ocorre que há, ainda, uma dificuldade em promover a correta distribuição do ônus da prova, limitando-se a afirmar a ocorrência da inversão do ônus da prova em favor do Fisco, pelo que caberia ao contribuinte a prova da inoccorrência dos fatos. Tal noção há de ser refutada no presente trabalho.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, 1998. p. 105.

Firmada a relevância do estudo da prova para os fins do processo administrativo tributário, pode-se destacar duas questões acerca do tema que estão a reclamar maiores esclarecimentos por parte da doutrina e dos tribunais, quais sejam: a) existe preclusão temporal para a apresentação de provas no processo administrativo tributário?; b) quanto ao ônus da prova, faz sentido falar-se em *inversão* em favor do Fisco, mormente quando presentes hipóteses de presunções? Tendo-se em perspectiva o princípio da verdade material, procurar-se-á apresentar respostas às questões formuladas, ainda que sem a pretensão de exaurimento do tema.

2. PROCESSO OU PROCEDIMENTO?

Primeiramente, cumpre advertir que não integra o objeto deste estudo a análise da divergência doutrinária a respeito da natureza jurídica do lançamento tributário. Com efeito, seja partindo-se da premissa de que o lançamento constitui-se no próprio procedimento, seja entendendo-se que o lançamento é apenas o ato administrativo resultado de uma sequência de atos praticados anteriormente pelo Fisco, o fato é que, havendo procedimento, este deverá ser desenvolvido conforme os princípios e as regras a respeito da prova estudados a seguir.

O vocábulo processo é utilizado em sua acepção genérica para representar uma sequência de atos coordenados desenvolvidos com vistas a um fim. No âmbito jurídico, este fim é a decisão, administrativa ou judicial, acerca de determinada controvérsia. Assim, se o processo visa à obtenção de decisão administrativa sobre litígio envolvendo matéria tributária, no qual divergem o Fisco e o contribuinte, configura-se o processo administrativo tributário.⁴

A exigência de que a atividade administrativa de imposição e cobrança

⁴ WAGNER, Rafael Korf. Princípios do processo administrativo tributário: o princípio da legalidade. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 37-38.

dos tributos seja realizada por meio de procedimento em contraditório, decorre do próprio texto constitucional, que consagra, em seu art. 5º, LV, que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Em sintonia com a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional contém vários dispositivos (arts. 145, 151, III e 201) dos quais se podem extrair a necessidade de um procedimento administrativo destinado à constituição do crédito tributário, por meio do qual o lançamento tributário pode ser impugnado pelo sujeito passivo antes da inscrição em dívida ativa e posterior cobrança na esfera judicial.

Deve-se destacar que as leis que regem a matéria processual administrativa, incluído tanto o texto constitucional (art. 5º, LV, da Constituição Federal) quanto as normas infraconstitucionais (Lei nº 9.784/99 e Decreto nº 70.235/72), empregam a expressão *processo* para designar o iter administrativo fiscal. Em que pese a letra da lei, existe certa divergência doutrinária quanto à correta designação: *processo* ou *procedimento*?

Há doutrinadores, dentre os quais se pode destacar Marins⁵, que têm feito distinção entre procedimento e processo tributário para indicar a fase em que se encontra atividade de formalização da obrigação e do crédito tributários. O procedimento administrativo compreenderia a fase não litigiosa, isto é, os atos desenvolvidos pela Administração Tributária antes da impugnação do lançamento tributário pelo sujeito passivo, tendentes a definir a pretensão da Fazenda Pública. A fase procedimental englobaria os atos de investigação fiscal propriamente dita e não alcançaria a fase contenciosa. A partir do oferecimento da impugnação pelo sujeito passivo, seja em face do lançamento, seja diante de qualquer ato que, no seu entender, cause-lhe gravame, inaugurar-se-ia a fase processual, sobre a qual devem incidir os princípios processuais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

⁵ MARINS, James. Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 44-45.

Por outro lado, a preferência pela expressão procedimento é comumente justificada pela simples tradição histórico-doutrinária ou para diferenciar os âmbitos administrativo e judicial, deixando a denominação processo para este último.⁶

Preferimos adotar o entendimento de Mello⁷, que emprega indistintamente as expressões processo e procedimento para designar a sequência de atos administrativos destinada ao acerto das relações jurídicas tributárias. Isto não impede, contudo, que se reconheça a existência de fases distintas no iter processual/procedimental, às quais se aplicam diferentes princípios conforme tenham natureza inquisitorial ou litigiosa. Na disciplina do Decreto 70.235/1972, a fase litigiosa do processo administrativo tributário inicia-se com a impugnação do lançamento pelo contribuinte (art. 14).

Esclarecida a divergência semântica acima, passa-se a discorrer sobre os princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

3. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrarmos o exame dos princípios que regem o processo administrativo tributário, é necessário delimitarmos o conceito de princípio. É de Carvalho⁸ o seguinte ensinamento:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma

⁶ LÓPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 31.

⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 465.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 148.

reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.

Os princípios são, pois, enunciados normativos, implícitos ou explícitos, que, em função de seu maior grau de abstração e generalidade, ocupam posição de destaque no ordenamento jurídico, norteando a interpretação e a aplicação das demais normas jurídicas que com eles se conectam.

Partindo-se do pressuposto acima, cumpre apontar quais seriam, em relação ao procedimento e ao processo administrativo tributário, estas normas-princípio que atuam como vetores a serem seguidos pelo legislador, ao editar leis que o regulamentam, e pelo aplicador de tais leis.

Neste passo, invoca-se a doutrina de Marins⁹, que afirma serem aplicáveis ao processo administrativo tributário, os princípios constitucionais gerais da Administração Pública. Assim, devem ser observados os princípios da legalidade, da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da impessoalidade, da publicidade da moralidade, da responsabilidade e da eficiência.

Além dos princípios gerais administrativos acima apontados, Marins¹⁰ aponta, quanto ao aspecto puramente processual, os princípios que seriam comuns tanto à fase procedimental, quanto à fase processual. Nesta categoria poder-se-ia indicar os princípios da legalidade objetiva, da vinculação, da verdade material, da oficialidade, do dever de colaboração e do dever de investigação.

Marins¹¹ prossegue elencando os princípios específicos da fase

9 Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 42.

10 Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 47.

11 Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 47.

inquisitorial (inquisitorialidade, cientificação, formalismo moderado, fundamentação, acessibilidade, celeridade e gratuidade) e os relativos à fase litigiosa (devido processo legal, contraditório, ampla defesa, ampla instrução probatória, duplo grau de cognição, julgador competente e ampla competência decisória).

Para os fins do presente estudo, impõe-se restringir a análise, dentre todos os princípios indicados, aos princípios que dizem diretamente com a prova no processo administrativo tributário, quais sejam os princípios da verdade material e do formalismo moderado.

Quanto ao princípio do formalismo moderado, Mello¹² afirma que, por força de tal princípio, a Administração não poderá ater-se a rigorismos formais, colocando a exigência de forma estrita como óbice à análise da pretensão do administrado.

No processo judicial, a exigência de uma forma preordenada tem como objetivo impedir o arbítrio judicial e organizar os atos processuais visando à garantia de igualdade entre as partes. Tanto é que o Código de Processo Civil dispõe, em seu art. 2º, que “nenhum juiz prestará tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais”.

Em sentido diverso ao formalismo tradicional do processo civil, o processo administrativo tributário releva pequenas incorreções de forma, com vistas a viabilizar o acesso do administrado ao processo da maneira mais simples possível, mormente quando se considera que o contribuinte não se faz representar por advogado¹³.

Com efeito, as formalidades somente se justificam no processo administrativo tributário quando estritamente necessárias ao resguardo da segurança jurídica e ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento ou de imposição de penalidade, não podendo constituir entrave

12 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 482.

13 LÓPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 80.

intransponível à busca da verdade material. Tal entendimento encontra-se consagrado na Lei 8.794/99 (aplicável ao processo administrativo no âmbito federal, do qual é espécie o processo administrativo tributário), que, em seu art. 2º, IX, prevê a “adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”.

O princípio do formalismo moderado é, por assim dizer, instrumental ao princípio da verdade material, não sendo possível alcançar-se a concreção do último sem a observância do primeiro. Em outras palavras, o apego a rigorismos formais constitui verdadeiro óbice à busca da verdade material.

Por outro lado, pelo princípio da verdade material, concedidos pela lei, os meios instrutórios amplos para a formação de sua convicção, o Fisco deve agir sempre com vistas à correção dos fatos inveridicamente postos e ao suprimento de lacunas quanto às questões de fato, independentemente de provocações ou postulações das partes.¹⁴

Neste ponto, o processo administrativo difere do processo judicial, em que o magistrado, pelo princípio dispositivo, fica adstrito ao exame dos fatos e das provas carreadas aos autos pelas partes (art. 128, do Código de Processo Civil). Embora a verdade absoluta seja ideal inatingível em todo e qualquer processo, o fato é que, ao revés do processo judicial, em que o poder instrutório do juiz encontra limites no dever de imparcialidade, no processo administrativo tributário, a liberdade da autoridade administrativa destina-se ao controle de legalidade, por meio do qual se busca escoimar os atos administrativos de vícios que possam ensejar futura invalidação na esfera judicial. À luz do princípio da verdade material, os fatos predominam sobre os argumentos das partes e sobre a opinião pessoal do julgador.

Mais uma vez, invoca-se a Lei 9.784/99, que, em seu art. 36, consagra o princípio da verdade material quando dispõe que, sempre que o “interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos

¹⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 124.

existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”. Vê-se que, ainda que não carreadas as provas pelo interessado/contribuinte, a lei atribui à própria Administração o encargo de, com vistas à busca da verdade material, trazê-las aos autos *ex officio*.

A consagração dos princípios da verdade material e do formalismo moderado não conduz à balbúrdia processual, sendo certo que, embora constituam valores a orientar o processo administrativo tributário, deve-se, como será demonstrado adiante quando da análise dos limites à produção da prova, observar a sistematização necessária e suficiente para a condução lógica e eficiente do processo, para a garantia dos contribuintes em face do Estado e para a segurança jurídica.

Tendo-se em perspectiva os princípios acima indicados, procurar-se-á, doravante, apresentar respostas às questões formuladas na introdução deste trabalho.

4. PRECLUSÃO E APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

No processo administrativo tributário, a ideia de preclusão é conceitualmente idêntica à do processo judicial, consistindo em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo do processo e a obstar seu constante recuo para as fases anteriores. Em outras palavras, a preclusão representa a perda de poder/faculdade processual com vistas à garantia da marcha processual, da segurança, da efetividade e da duração razoável do processo.¹⁵

A questão reside em saber se a preclusão deve ser reconhecida/aplicada,

¹⁵ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria geral do processo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 365.

no âmbito do processo administrativo tributário, com idêntico rigor ao que lhe é empregado no campo judicial, notadamente em relação à produção e à apresentação das provas. Para tal fim, serão analisadas as normas contidas na Lei 9.784/99, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito federal e que tem aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, no Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e no Decreto 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União.

O art. 57, § 4º, do Decreto 7.574/2011, a exemplo do que já dispunha o art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972 impõe, como limite ao momento processual da prova, o protocolo da impugnação ao lançamento ou ao auto de infração. Tais decretos excetuam do efeito preclusivo apenas as hipóteses de não apresentação da prova por motivo de força maior, quando a prova refere-se a fato superveniente ou quando se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A *ratio* destes dispositivos é claramente de evitar a balbúrdia processual e de viabilizar a concentração dos atos processuais em momentos oportunos, protegendo o Estado e, em última análise, a sociedade (destinatária dos serviços custeados via arrecadação de tributos). O objetivo da limitação é, pois, o de impedir a protelação injustificada do processo por meio da proposição ilimitada de alegações, da inobservância das fases lógicas do procedimento e da ocultação proposital de fatos pelo contribuinte para apresentação em momento posterior.¹⁶

Tais limitações à atividade probatória do contribuinte têm provocado debates em todas as instâncias administrativas de julgamento, bem como no âmbito doutrinário, porquanto aparentemente constituiriam vulneração indevida dos princípios da verdade material e do formalismo moderado analisados linhas atrás.

¹⁶ LÓPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 82-84.

Neder e López¹⁷ elencam alguns dos argumentos doutrinários favoráveis e contrários à limitação temporal para a apresentação das provas no processo administrativo tributário, todos extraídos da legislação que rege a matéria.

A primeira objeção que se faz às limitações impostas pelos decretos tem caráter estritamente legal e se encontra no art. 38, da Lei 9.784/99, que admite a juntada de documentos e o requerimento de perícias até a tomada da decisão administrativa, sem fazer qualquer restrição quanto à superveniência do fato a ser provado ou a motivos de força maior. Assim, pelo fato de ostentar hierarquia normativa superior em relação aos Decretos 70.235/1972 e 7.574/20, sendo apta a inovar na ordem jurídica (aptidão da qual os decretos são despidos), além de ser norma posterior no tempo, prevaleceria o regramento contido na Lei 9.784/99, pelo que não subsistiria o efeito preclusivo previsto dos referidos decretos.

Em defesa da prevalência das regras mais restritivas dos decretos, argumenta-se que, por previsão da própria Lei 9.784/99 (art. 69), a norma geral do processo administrativo no âmbito federal aplica-se apenas subsidiariamente aos processos administrativos específicos, os quais continuariam a observar o que disposto em leis específicas. Diante da aparente antinomia, prevaleceria o regime especial previsto nos decretos, subsistindo a restrição para a apresentação/produção de provas após a fase de impugnação.

A par dos fundamentos legais acima destacados, parece que a questão há de ser solucionada no campo dos princípios. Como bem lembra Martins¹⁸, as exigências meramente formais devem ser afastadas, na medida em que a correta instrução do processo, o julgamento justo e a adequada aplicação da lei ao caso concreto são os escopos primeiros do

17 LÓPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 304-306.

18 MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF**. São Paulo: RT, 2012. (Série pesquisas tributárias. Nova série; 18). p. 41-45.

processo administrativo tributário, prevalecendo os princípios da verdade real e do formalismo moderado. Como o objetivo do Fisco é o de controlar a legalidade dos atos que constituem o processo administrativo tributário, ainda que determinada prova seja apresentada em momento posterior ao previsto na legislação (lei ou decreto), se esta contiver evidências que conduzam à anulação ou modificação de um lançamento ou auto de infração, a apreciação da prova extemporânea terá atendido também o interesse da Administração Tributária, porquanto respeitado o princípio da legalidade na tributação.

Também não se pode olvidar que, se sob a ótica da Administração, a necessidade de observância dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade tributária impõe o controle administrativo prévio dos atos administrativos que importam na imposição de tributo ou penalidade, também, sob a perspectiva do contribuinte, a mitigação do instituto da preclusão para a apresentação/produção de provas, como corolário dos princípios da verdade material e do formalismo moderado, é imperativo que decorre da noção constitucional de devido processo legal (art. 5º, LV, da Constituição Federal).

Nesta esteira, Fischer¹⁹ assevera que, para o direito tributário, devido processo é aquele capaz de resolver com justiça o conflito instalado entre Fisco e contribuinte. Destarte, um processo administrativo tributário estruturado apenas para obter maior eficiência na arrecadação tributária, isto é, tomado como mero instrumento de controle de sua atuação, não poderá funcionar como efetiva garantia do cidadão contribuinte, restando malferido o direito constitucional ao *due process*. O princípio do devido processo legal está a impedir que a Fazenda Pública considere o processo administrativo tributário como sendo de sua propriedade.

Com base nas premissas acima, é possível afirmar-se que a

19 FISCHER, Octavio Campos. Devido processo administrativo tributário e direitos fundamentais: de como o processo administrativo-tributário não pertence à administração pública. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; PAGLIARINI, Alexandre Coutinho; SARLET, Ingo Wolfgang (Coords.). **Direitos humanos e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 540-541.

preclusão para a produção da prova no processo administrativo tributário há de ser mitigada, admitindo-se a juntada de documentos e, até mesmo, realização de perícias, em qualquer fase da instância administrativa, surgindo para o Fisco o dever de analisar o material probatório coligido, tudo em observância aos princípios da verdade material e do devido processo legal.

Por tal razão, as instâncias de julgamento administrativo têm atenuado, via construções interpretativas, os rigores estabelecidos nos Decretos, sempre que ofensivos aos princípios estruturantes do sistema jurídico. Como exemplo, pode-se indicar decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARE, criado pela Lei 11.941/2009 para, em substituição aos Conselhos de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais, solucionar os litígios tributários no âmbito da Administração Federal:

A busca da verdade material permite o reconhecimento de provas extemporâneas relativas a recolhimento efetuado, pois não pode ser admitida a cobrança de um débito já pago (CARE, Acórdão 2302-001.028, Recurso 255.615, Sessão de 11.05.2011)

Ainda que não sejam provadas nos autos as hipóteses previstas no § 4º, do art. 16 do Dec. 70.235/1972 que justificariam a juntada tardia de documentos, é possível admitir referida juntada tardia em vista da necessidade de busca da verdade material (CARE, Acórdão 1803-000.767, Recurso 511.443, Sessão de 26.01.2011)

Como cediço, no processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que, busca-se descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação, é de se levar em conta, que a preclusão temporal, em razão dos princípios da busca da verdade material, da legalidade e da eficiência pode vir a ter sua aplicação mitigada nos julgamentos administrativos (CARE, Acórdão 198-00.116, Recurso 156.170, Sessão de 30.01.2009)

5. PRESUNÇÕES E ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

É consabido que a presunção de validade é característica de todos os atos administrativos, vez que, se à Administração somente é permitido atuar nos estritos ditames legais (princípio da legalidade) e com vistas ao interesse público, é de se pressupor que os atos por ela praticados são legítimos. Caso assim não fosse, a todo momento seriam opostos entraves à atividade administrativa por parte dos particulares afetados ou com interesses privados contrários ao interesse público.

Como efeitos de tal presunção, decorrem a autoexecutoriedade, pelo que os atos administrativos podem ser imediatamente executados, sem necessária intervenção do Poder Judiciário, e a inversão do ônus da prova em favor da Administração, cabendo ao particular a prova da ilegitimidade do ato. Por óbvio, aqui se cuida de presunção *iuris tantum* (relativa), já que pode ser infirmada pelo interessado mediante prova em contrário.²⁰

Antes de se adentrar-se o tema do ônus da prova no processo administrativo tributário, propriamente, impende tecer algumas considerações acerca da presunção.

A aplicação da presunção em qualquer campo do direito aparece como exceção (por exemplo, art. 334, IV, do Código de Processo Civil), reservada apenas para os casos em que a prova direta do fato probando revele-se extremamente difícil. Neste sentido, lúcido é o ensinamento de Dinamarco²¹:

A lei, ao autorizar presunções, tem por finalidade imediata facilitar a produção de prova para fins de fazer prevalecer a ordem jurídica, prova esta tomada aqui em seu sentido eficaz pleno. Nesses termos, nas situações em que, sendo

20 CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 16. ed. rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 106-108.

21 DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 114. v. 3.

particularmente difícil a prova, 'a lei ou o juiz facilita a demonstração do fato relevante, satisfazendo-se com a prova daquele que é o mais fácil provar e assim dispensando a prova direta do fato que realmente interessa para o julgamento da causa'.

Com maior razão, no direito tributário, onde vigora o princípio da estrita legalidade e da tipicidade, há de ser admitida a presunção apenas onde a prova do fato gerador, a juízo do legislador ou nas circunstâncias do caso, reste em muito dificultada ou, até mesmo, impossibilitada. Para Carraza²², os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e sanções fiscais impõem que as presunções sejam utilizadas com parcimônia, não sendo dado à Fazenda Pública presumir a ocorrência de fatos para compelir contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais, ainda que a pretexto de combater a fraude ou de agilizar a arrecadação.

Tendo como norte as ressalvas acima, à guisa de definição, pode-se afirmar que a presunção é mecanismo de prova indireta, resultado de um processo lógico por meio do qual, com base em elementos indiciários, atribui-se a um fato desconhecido (presumido), de existência provável, as consequências jurídicas de um fato conhecido (presuntivo ou indiciário), cuja existência é certa.²³

Ocorre que tal processo lógico, sobre o qual se fundamenta a presunção, pode ser desenvolvido pela própria autoridade fiscalizadora ou já estar previsto na própria lei. Daí decorre a distinção entre presunção legal e presunção simples. Tomé²⁴ assim define as espécies de presunção:

Presunção legal é aquela em que a lei prescreve que se considere ocorrido um fato (F1) sempre que outro fato (F2), indicador do primeiro, tenha sido suficientemente provado.

22 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 445.

23 CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 34, 1998. p. 109.

24 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 135.

Na presunção simples, também denominada presunção *hominis*, cabe ao aplicador do direito, apreciando o conjunto dos fatos provados, concluir pela ocorrência ou não de um terceiro fato, desencadeador de efeitos jurídicos.

A presunção simples (*hominis*) verifica-se quando a autoridade tributária desenvolve processo lógico a partir do qual, comprovada a existência de um fato indiciário (presuntivo), reputa ocorrido o fato presumido, este sim gerador de efeitos jurídicos tributários. Aqui, a presunção não terá respaldo em qualquer juízo prévio cristalizado na lei.

Neste sentido, Lummertz²⁵ afirma que, na presunção simples, o fato indiciário deve estar vinculado ao fato presumido por uma relação lógica que corresponde a uma máxima de experiência. Em outras palavras, a inferência feita pela autoridade fiscal não pode consistir em meras conjecturas ou palpites, mas sim em conclusão respaldada no que ordinariamente acontece. A força probante da presunção será tanto maior quanto maior for o grau de aceitabilidade do raciocínio que vincula o indício ao fato presumido.

Nas presunções legais, por seu turno, esta relação causal entre fato presuntivo e presumido é previamente estabelecida pelo legislador, especialmente por razões de efetividade e economia.

Neste ponto, é bom que se diga que há certo consenso doutrinário²⁶ no sentido de que somente são aceitas, por força dos princípios da estrita legalidade tributária e da verdade material, as presunções de caráter relativo, porquanto sempre presente a possibilidade de o sujeito passivo produzir prova da inocorrência do fato que justifica a presunção (presuntivo) ou do fato presumido mesmo.

No que toca ao ônus probatório, a regra que vigora no direito brasileiro sobre a distribuição de tal ônus entre as partes é a expressa no art. 333, do Código de Processo Civil, a qual atribui, ao autor, o ônus da prova do fato

25 LUMMERTZ, Henry Gonçalves. O ônus da prova no processo administrativo tributário. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 71-72.

26 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 29.

constitutivo de seu direito e, ao réu, o ônus da prova dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos deste mesmo direito. Resta, então, aferir se a presunção em favor do Fisco é capaz de inverter (ou, até mesmo, eliminar) o ônus da prova, ou se importa, apenas, em modificação do critério de distribuição de tal ônus.

Como é sabido, o art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional, afirma expressamente que a obrigação tributária principal “surge com a ocorrência do fato gerador”. A seguir, em seu art. 114, o Código dispõe que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Por fim, em seu art. 142, o Código Tributário afirma que o lançamento é o procedimento destinado a “verificar a ocorrência do fato gerador”.

Dos referidos dispositivos legais, deflui que, ao Fisco, atribui-se não só o encargo de afirmar a ocorrência do fato gerador, mas, verdadeiramente, o ônus da prova da existência deste mesmo fato. Quanto ao tema, preleciona Carvalho²⁷:

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.

Ocorre que, diante de hipóteses presunções legais, a fiscalização tributária passa a ser dispensada da prova do fato gerador do tributo, exigindo-se, como afirmado acima, apenas a prova de indícios (conhecidos) dos quais poderá ser inferida a existência do fato gerador (presumido).

Como se vê, a regra legal de presunção não elimina o ônus probatório, mas, tão somente, desloca-o, razão pela qual não cabe falar-se em inversão do ônus da prova, mas sim em distribuição do ônus da prova, vez que a

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, 1998. p. 107-108.

parte a quem aproveita a presunção legal relativa permanece com o ônus da prova do fato presuntivo (indício). A demonstração do fato presuntivo é condição *sine qua* para a constituição do fato presumido.

Em outras palavras, não é suficiente o mero relato do Fisco apostado no lançamento ou no auto de infração, assim como não é razoável exigir-se que o contribuinte apresente prova contrária ao quadro fático meramente descrito pela Administração. É de reputar-se insustentável o lançamento ou o auto de infração não respaldado em provas suficientes da ocorrência do evento indiciário. Aqui cabe invocar o pensamento de Machado Segundo²⁸:

Um lançamento desprovido de tal fundamentação, ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo, e para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça a prova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Basta que demonstre que o ato é desprovido de fundamentação, ou que em sua prática a autoridade não logrou comprovar as afirmações de fato nele contidas. Será essa falta de fundamentação, ou de comprovação, que deverá ser objeto de prova pelo contribuinte autor de uma ação anulatória, e não a produção da 'prova negativa' de que os tais fatos – não demonstrados no ato de lançamento – não ocorreram.

O sujeito passivo só arcará com algum ônus da prova quanto aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos que alegar. Quanto aos fatos constitutivos do direito da Fazenda Pública, ainda que o contribuinte alegue sua não ocorrência, será suficiente a argumentação no sentido de que o Fisco não produziu prova ou de que prova produzida é inidônea para demonstrar a existência de tais fatos. Segundo Lummertz²⁹, o contribuinte até poderá produzir contraprova quanto aos fatos constitutivos, mas tal tarefa não lhe poderá ser atribuída como ônus, mas sim como exercício

28 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 392.

29 LÜMMERTZ, Henry Gonçalves. O ônus da prova no processo administrativo tributário. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 68-69.

voluntário da prerrogativa de evitar que a Administração logre cumprir o ônus probatório que é seu.

De fato, sendo encargo da Fazenda Pública a necessidade de comprovar a ocorrência do fato gerador (ou, presente hipótese de presunção, a ocorrência do fato indiciário), ao contribuinte, ao invés de produzir a prova de difícil realização ou mesmo impossível, cabe apenas demonstrar o vício na formação do ato administrativo que implicou na cobrança do tributo, dado que desprovido de fundamentação idônea e lastreada em provas.

Saliente-se, conforme bem lembrado por Lummertz³⁰, que, ao sujeito passivo, compete apenas a prova dos fatos impeditivos (como, por exemplo, as condições indicadas no art. 117, do Código Tributário Nacional), modificativos ou extintivos (hipóteses de pagamento, compensação, prescrição e decadência, dentre outras contidas no art. 156, do Código Tributário Nacional) do direito do Fisco, isto é, nos casos em que produza defesa indireta. A despeito disso, ainda que o contribuinte não logre provar a ocorrência de tais fatos obstativos, ainda remanescerá para a Fazenda Pública o encargo de provar a existência dos fatos que integram o suporte fático da norma definidora do fato gerador do tributo ou da norma que prevê a presunção.

Tal entendimento restou consagrado no âmbito administrativo, consoante demonstram as seguintes decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, substituída pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, criado pela Lei 11.941/2009:

IRPJ – PRESUNÇÃO SIMPLES – PROVA INDICIÁRIA – No âmbito do processo administrativo fiscal é admitida a prova por presunção, desde que devidamente demonstrados os indícios precisos, veementes e convergentes, necessários para se inferir a ocorrência do fato gerador do imposto (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101.001.263, Sessão de 23/11/2011)

³⁰ LUMMERTZ, Henry Gonçalves. O ônus da prova no processo administrativo tributário. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 78-79.

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS – OMISSÃO PRESUMIDA DE RECEITAS A PARTIR DE PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS – MEIOS HÁBEIS DE PROVA – A presunção legal de omissão de receitas a partir de pagamentos não escriturados impõe à Administração Tributária a obrigação de comprovar, sem margem de dúvida, a autoria daqueles pagamentos. A atividade do lançamento é regida pelo princípio da legalidade, e a presunção legal acima referida tem como pressuposto a identificação inequívoca da autoria dos pagamentos. (CSRE, 1ª Turma, Acórdão nº 9101.001.236, Sessão de 21/11/2011)

Por todo o exposto, conclui-se que a regra aplicável aos atos administrativos em gênero, qual seja, a de que, militando presunção legal de legitimidade em favor da Administração, ocorreria inversão do ônus da prova, não se aplica no âmbito do processo administrativo tributário. Assim, qualquer que seja a espécie de presunção de que se cuide (legal ou simples), é descabido falar-se em inversão ou eliminação do ônus da prova. Diante de presunção legal, impõe-se à autoridade tributária comprovar a relação causal predisposta em lei. Quando se trate de presunção simples, além de provar a ocorrência do fato presuntivo, compete ao Fisco a cabal demonstração do vínculo lógico entre aquele e o fato presumido. O que não se pode admitir é que seja atribuído ao contribuinte o ônus de produzir prova negativa ou impossível (prova diabólica).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, pode-se afirmar que o processo administrativo tributário tem sofrido progressivas adequações em sua estrutura, se não em decorrência direta do trabalho do legislador infraconstitucional, ao menos em função da evolução doutrinária, pautada pelos princípios do devido processo legal, da verdade material e do formalismo moderado, e da interpretação e aplicação que têm dado a tais princípios, dentre outros, as instâncias administrativas

de julgamento, como, por exemplo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CAREF.

Assim, tem-se que o princípio da verdade material, como corolário dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade que norteiam o direito tributário, impõe que, no contencioso administrativo, a Fiscalização deva agir sempre com vistas à correção dos fatos inveridicamente postos e ao suprimento de lacunas quanto às questões de fato, independentemente de provocações ou postulações das partes. De outra banda, o princípio do formalismo moderado garante que a observância das formalidades somente seja exigida, no processo administrativo tributário, quando estritamente necessárias ao resguardo da segurança jurídica e ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento ou de imposição de penalidade, não podendo constituir entrave intransponível à busca da verdade material.

A consagração dos princípios da verdade material e do formalismo moderado não conduz, portanto, à balbúrdia processual, sendo certo que, embora constituam valores a orientar o processo administrativo tributário, deve-se observar a sistematização necessária e suficiente para a condução lógica e eficiente do processo, para a garantia dos contribuintes em face do Estado e para a segurança jurídica.

Por outro lado, é possível concluir que, para o direito tributário, devido processo é aquele capaz de resolver com justiça o conflito instalado entre Fisco e contribuinte. Destarte, um processo administrativo tributário estruturado apenas para obter maior eficiência na arrecadação tributária, isto é, tomado como mero instrumento de controle de sua atuação, não poderá funcionar como efetiva garantia do cidadão contribuinte, restando malferido o direito constitucional ao *due process*. O princípio do devido processo legal está a impedir que a Fazenda Pública considere o processo administrativo tributário como sendo de sua propriedade.

Neste contexto, em que se reconhece que o processo administrativo tributário persegue a verdade material, vez que o direito tributário é regido

pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, a figura da prova assume extrema relevância.

Com base nas premissas acima, é de se afirmar que a preclusão para a produção da prova no processo administrativo tributário há de ser mitigada, admitindo-se a juntada de documentos e, até mesmo, realização de perícias, em qualquer fase da instância administrativa, surgindo para o Fisco o dever de analisar o material probatório coligido, tudo em observância aos princípios da verdade material e do devido processo legal.

Quanto ao ônus da prova, ainda que consideradas as hipóteses de presunção em favor da Fazenda Pública, não se admite falar em inversão do ônus da prova, atribuindo-se ao contribuinte o encargo de produzir prova negativa ou impossível (prova diabólica). Ao sujeito passivo, somente caberá o ônus da prova quanto aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos que alegar, enquanto, ao Fisco, competirá a prova da existência dos fatos que integram o suporte fático da norma definidora do fato gerador do tributo ou da norma que prevê a presunção. Como se vê, a regra legal de presunção não elimina o ônus probatório, mas, tão somente, desloca-o do fato presumido para o fato presuntivo, razão pela qual correto é falar-se em distribuição do ônus da prova.

A rigor, as regras de distribuição do ônus da prova reforçam o princípio da verdade material, pelo que afastam a possibilidade de lançamento fundado apenas em mero relato do Fisco, desprovido de provas da ocorrência dos fatos que integram o suporte fático da norma definidora do fato gerador, sob o pálio de uma inversão do ônus da prova em face do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Dialética, 2012. BRASIL. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 25 set. 2013

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 34, 1998.

_____. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 16. ed. rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria geral do processo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2009. v. 3.

FISCHER, Octavio Campos. Devido processo administrativo tributário e direitos fundamentais: de como o processo administrativo-tributário não pertence à administração pública. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; PAGLIARINI, Alexandre Coutinho; SARLET, Ingo Wolfgang (Coords.). **Direitos humanos e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 533-546.

LÓPEZ, Maria Teresa Martinez; NEDER, Marcos Vinicius. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2010.

LUMMERTZ, Henry Gonçalves. O ônus da prova no processo administrativo tributário. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF**. São Paulo: RT, 2012. (Série pesquisas tributárias. Nova série; 18)

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, Fábio Soares de. **Processo administrativo tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

WAGNER, Rafael Korf. Princípios do processo administrativo tributário: o princípio da legalidade. In: BORIN, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

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

Recebido em 28/07/2014 - Aprovado em 08/10/2014