



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

SECUNDINA DIÓGENES

**ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO**

FORTALEZA  
2010

SECUNDINA DIÓGENES

ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Márcio Augusto Vasconcelos Diniz

FORTALEZA  
2010

SECUNDINA DIÓGENES

## ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC) adequada e aprovada para suprir exigência parcial inerente à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em 05/05/2010

## BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Márcio Augusto Vasconcelos Diniz  
Universidade Federal do Ceará

---

Prof. Dr. Francisco de Araújo Macêdo Filho  
Universidade Federal do Ceará

---

André Luis Tabosa de Oliveira (mestrando)  
Universidade Federal do Ceará

O valor das coisas não está  
no tempo que elas duram, mas na  
intensidade com que acontecem. Por  
isso existem momentos inesquecíveis,  
coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis.

*(Fernando Pessoa)*

A Deus  
e aos meus pais,  
Petronilia e Eliziário Diógenes.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pela dádiva de minha vida, por tudo o que operou e o que opera nela, fazendo de mim uma pessoa acima de tudo feliz, pelas incontáveis alegrias, mas também pelas tristezas que me fizeram amadurecer, enfim, por ter me carregado em seus braços nos momentos difíceis.

A minha família por todo amor, carinho e aconchego, por tudo que me proporcionou, especialmente aos meus pais, que apesar da distância que sempre nos separou nunca nos impediu de estarmos juntos. A eles que sempre me apoiaram nas minhas escolhas profissionais e nunca me disseram uma palavra desestimulante; que sentiram, com a mesma intensidade que eu, como se deles fossem, minhas alegrias e tristezas. A eles porque nos momentos difíceis de minha vida nessa cidade, por tantas vezes, fechei os olhos e só segui adiante por eles, que me deram o exemplo da persistência e da superação.

A tia e a Ká pelo financiamento de meus estudos, sem o qual esse sonho não seria possível. A eles e a Tam, companheiro inseparável, a Madrinha, tia e amiga, a Pam, a Tio Diógenes, a Tia Fatinha, a Tio Domingos, pelos incontáveis momentos felizes e pelos inúmeros conselhos, e também aos meus avôs e a Tia Iolanda, *in memoriam*.

Aos meus colegas de trabalho, pelo prazer do convívio diário, e aos meus chefes, Dr. Fernando Falcão e Dr. Ivan Falcão a quem agradeço, não só pelo prazer do convívio, mas também pelos valiosos conhecimentos que me transmitiram sobre Direito Tributário e, especialmente, pela oportunidade que me deram de aprender e pela paciência com os meus erros.

A Dr. Ivan que me ajudou muito nesse trabalho desde a escolha do tema, a ele a quem por tantas vezes interrompi seu trabalho com uma dúvida e ele sempre muito paciente discutia a interrogação que lhe fiz por horas a fio.

Ao prof. Márcio Diniz pela orientação na elaboração desse trabalho, sem a qual ele perderia muito em técnica e também a André Tabosa que me deu dicas valiosas e me indicou leituras essenciais a desenvolvimento do mesmo.

A Elaise e a Ingrid, minhas grandes companheiras durante esses últimos sete anos, de quem sempre recordarei com alegria. A Gérsica, André, Tiago, Bruna, Natália, pelos momentos felizes, apesar de não muito freqüentes porque sou uma “pessoa difícil” e bastante ocupada. A Marília, além de colega de trabalho, uma amiga para assuntos sérios e também para momentos descontraídos no Circular 02.

E por fim, mas não menos importantes, aos meus colegas de Faculdade, pelo prazer do convívio ao longo desses cinco anos: Georgia, Carla, Ruanna, Pablo, Lacerda, Marianna, Camila Portela; e pelo convívio no penúltimo semestre, mas muito especial: a Márcio Camelo e a Lívio.

## **RESUMO**

O presente estudo se propõe à elucidação da questão do ônus da prova no processo tributário, em suas modalidades administrativa e judicial, com o objetivo de lançar repostas às dúvidas mais frequentes acerca do tema. Para tanto, aborda a temática da origem das lides tributárias; do Princípio do Devido Processo Legal, como orientador das variadas espécies de processos e seus reflexos na instrução probatória tributária; da prova como instrumento de busca da verdade no curso do processo e da presunção de legitimidade do ato administrativo.

Palavras-chave: Processo Tributário. Administrativo. Judicial. Prova. Ônus.



## **RIASSUNTO**

Questo studio si propone alla delucidazione della questione dell'onore della prova nel processo tributario amministrativo e giuridico, col obiettivo di contestare le domande più spesso sull'argomento. Per questo, affronta l'argomento della origine delle liti tributarie; del Principio del Giusto Processo, come orientatore dei vari tipi di processi e dei suoi riflessi nella istruzione probatoria tributaria; della prova come strumento di ricerca della verità nel corso del processo e delle presunzioni di legittimità dell'atto amministrativo.

Parole chiave: Processo Tributario. Amministrativo. Giuridico. Prova. L'onore.

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO.....</b>  | <b>11</b> |
| <b>1 NOÇÕES BÁSICAS ACERCA DO INSTITUTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E ALGUNS INSTITUTOS QUE LHE SÃO CORRELATOS.....</b> | <b>13</b> |
| <b>1.1 Do conceito de crédito tributário.....</b>   | <b>13</b> |
| <b>1.2 Do procedimento de constituição do crédito tributário.....</b>   | <b>15</b> |
| <b>1.3 Tipos de Lançamento.....</b>   | <b>17</b> |
| 1.3.1 Lançamento por Declaração.....  | 17        |
| 1.3.2 Lançamento de Ofício.....   | 19        |
| 1.3.3 Lançamento por Homologação.....   | 21        |
| <b>2 PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.....</b>  | <b>24</b> |
| <b>2.1 Dados históricos.....</b>  | <b>25</b> |
| <b>2.2 Breve estudo sobre o conteúdo do Devido Processo Legal.....</b>  | <b>26</b> |
| 2.1.1 Garantias decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal.....  | 28        |
| 2.1.2 Referentes ao órgão julgador.....   | 29        |
| 2.1.3 Acesso à Justiça.....   | 29        |
| 2.1.4 Fundamentação das decisões judiciais.....   | 30        |
| 2.1.5 Duplo Grau de Jurisdição.....   | 30        |
| 2.1.6 Contraditório, Ampla Defesa e seus reflexos na Busca da Verdade Real  | 31        |
| <b>3 A PROVA COMO INSTRUMENTO DA BUSCA DA VERDADE REAL...</b>   | <b>35</b> |
| <b>3.1 Objeto da prova.....</b>   | <b>38</b> |
| <b>3.2 Produção probatória.....</b>   | <b>39</b> |
| <b>4 PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.....</b>   | <b>44</b> |
| <b>4.1 A problemática da presunção da veracidade do crédito tributário.....</b>                                   | <b>44</b> |
| <b>4.2 A motivação do lançamento tributário.....</b>  | <b>46</b> |
| <b>5 DISTRIBUIÇÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....</b>   | <b>58</b> |
| <b>5.1 O particularismo do Direito Processual Tributário.....</b>   | <b>58</b> |
| <b>5.2 O momento de início do processo administrativo tributário.....</b>   | <b>59</b> |
| <b>5.3 Distribuição do ônus da prova.....</b>   | <b>62</b> |
| <b>6 O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO JUDICIAL.....</b>   | <b>73</b> |
| <b>6.1 Sistemática da distribuição da prova no atual modelo processual.....</b>                                   | <b>73</b> |
| <b>6.2 A Teoria da Dinâmica Distribuição do Ônus da Prova e suas influências no processo tributário.....</b>      | <b>77</b> |
| <b>SÍNTESE CONCLUSIVA.....</b>  | <b>80</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>82</b> |

## INTRODUÇÃO

Na defesa de contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte (ICMS) em processos tributários administrativos perante o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará; de contribuintes do Imposto de Renda (IR), perante o Conselho de Contribuinte; assim como em processos judiciais, pudemos constatar que ainda não se tem claro a quem compete o ônus da prova no processo tributário – administrativo e judicial.

A despeito de não ser muito estudado pela doutrina brasileira, o tema da prova no processo tributário é de relevante importância no dia-a-dia dos órgãos administrativos destinados ao julgamento de processos tributários e no Poder Judiciário, uma vez que ele refletirá diretamente no posicionamento do julgador no momento da prolação do ato decisório.

Dada a parca doutrina acerca do tema, as dúvidas dos operadores do direito - magistrados, julgadores e advogados, não são devidamente sanadas, o que tem propiciado a perpetuação de injustiças em desfavor do contribuinte, pois a ausência de definição acerca do tema tem gerado situações nas quais a defesa da posição processual dos contribuintes depende da apresentação de provas de difícil produção e que, dada a sua condição de hipossuficiente em face do órgão estatal, na prática, revela-se, em muitos casos, impossível.

Partindo dessa constatação, o objetivo de nosso trabalho é realizar uma análise acurada acerca da questão do ônus da prova no processo tributário administrativo e judicial, expondo o tema à luz do disposto no art. 142 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - e dos preceitos do Princípio do Devido Processo Legal, da idéia de justo processo e da doutrina da Teoria Dinâmica de Distribuição do Ônus da Prova, para ao final extrairmos a uma conclusão sobre o tema, que reflita uma idéia a ser utilizada em prol da distribuição da justiça fiscal no Brasil.

Nesse sentido e a fim de colaborarmos na elucidação da questão do ônus da prova no processo tributário, nos propormos a estudar o tema e lançar respostas às dúvidas mais latentes sobre ele, as quais são basicamente as que se passa a relacionar:

- Em face da ausência de um código processual tributário, quais são as regras aplicadas ao processo tributário no que concerne à instrução probatória?
- As regras do processo civil acerca do ônus da prova são aplicáveis no processo tributário, em todas as suas modalidades?

- Qual o grau de conhecimento deve ser alcançado pela prova nesse tipo de processo?
- O dispositivo contido no art. 142 do Código Tributário Nacional tem influência sobre a distribuição da prova no processo tributário?
- A quem compete o ônus de provar as alegações sobre os fatos no processo tributário administrativo e judicial? Seu ônus se comporta de forma diferente em cada um desses processos ou não?
- No processo judicial, a despeito do inserto no art. 142 do CTN, compete ao contribuinte provar as alegações feitas acerca do fato gerador?

## 1 NOÇÕES BÁSICAS ACERCA DO INSTITUTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DE ALGUNS INSTITUTOS QUE LHE SÃO CORRELATOS

Antes de adentrarmos na análise do cerne do objeto desse trabalho, é *mister* tecermos algumas considerações acerca do conceito e da constituição do crédito tributário uma vez que o conhecimento de noções básicas acerca desse instituto tributário é condição imprescindível à compreensão da formação e do desenvolvimento do processo tributário, seja ele no âmbito administrativo ou judicial, e conseqüentemente, da instrução probatória nessas modalidades processuais e da distribuição de seu encargo.

### 1.1 Do conceito de crédito tributário

Consoante disposto nos arts. 113, §1º e 139 da Lei nº 5.172/96 - Código Tributário Nacional, doravante denominado tão somente CTN, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador e dela decorre o crédito tributário, o qual tem sua mesma natureza.

Se obrigação, na lição de Carlos Roberto Gonçalves<sup>1</sup> é qualquer espécie de vínculo ou de sujeição de uma pessoa seja no campo religioso, moral ou jurídico, e se tributário é “aquele que paga tributo, que é sujeito a pagá-lo”<sup>2</sup>, podemos conceituar obrigação tributária como vínculo jurídico por meio do qual o contribuinte tem o dever de cumprir prestação pecuniária em favor do Estado ou adotar comportamentos previstos em lei em prol da fiscalização e da arrecadação.

Na obrigação tributária, figura como sujeito ativo a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento e como sujeitos

---

<sup>1</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 01.

<sup>2</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Escolar da Língua Portuguesa**. São Paulo: Nova Fronteira, 1988, p. 649.

passivos, o contribuinte que tenha relação pessoal e direta com a situação que, nos termos legais, constitua o respectivo fato gerador e o responsável que, sem estar na condição de contribuinte, está obrigado por lei ao dever intrínseco à obrigação tributária.

Considerando que nos termos do já citado art. 139, do CTN, o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária, é forçoso concluir que o referido instituto é o direito, decorrente necessariamente de obrigação tributária, líquido, certo e exigível, de que é titular o Estado e através do qual pode exigir do contribuinte ou responsável o pagamento de prestação pecuniária ou adoção de comportamentos em benefício da fiscalização e da arrecadação.

Na lição de José Eduardo Soares de Melo:

O crédito tributário representa o direito que o poder público tem de perceber valores das pessoas particulares, em face da realização do respectivo fato gerador, concretizando com a ocorrência real de todos os aspectos previstos na lei. Mediante a prática de negócios jurídicos, prestações de serviços públicos específicos e divisíveis, valorização imobiliária decorrente de obras públicas etc, devidamente enquadradas na legislação, o sujeito ativo passa a ter direito à devida prestação pecuniária, isto é, ao recebimento do referido valor (em dinheiro) dos sujeitos passivos.<sup>3</sup>

Para Hugo de Brito Machado:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).<sup>4</sup>

Saliente-se, todavia, que a despeito do entendimento de Hugo de Brito Machado, a obrigação tributária e o crédito tributário não se confundem. A obrigação tributária existe uma vez se verifique a ocorrência do fato gerador que a enseje e sua existência não implica a do crédito tributário, pois para tanto é imprescindível a realização de procedimento legal de que trata o art. 142 do CTN, qual seja, o lançamento tributário.

---

<sup>3</sup> DE MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 212.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p 199.

Nesse sentido, vale ressaltar que como bem observa Natércia Sampaio Siqueira, “o CTN em seu art. 142 refere-se ao crédito tributário como norma individual e concreta resultante da atividade de aplicação do direito pelas autoridades administrativas”<sup>5</sup>.

Conclui-se, portanto, que a obrigação existe por força de lei, uma vez que ocorrido o fato gerador do tributo, independentemente de atividade da Administração Pública, enquanto o crédito tributário é resultado da atividade da Administração Pública de subsunção dos fatos à norma, a qual encontra seu fundamento na lei tributária material que prevê a existência da obrigação tributária.

## 1.2 Do procedimento de constituição do crédito tributário

De acordo com o art. 142 do CTN, a constituição do crédito tributário é competência privativa da autoridade administrativa.

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.

Assim sendo, o crédito tributário mais do que decorrente da obrigação tributária, é resultado do procedimento administrativo de competência privativa dos servidores fazendários que viabiliza a constatação da ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, da existência da obrigação tributária, a identificação do sujeito passivo e o cálculo do tributo devido.

---

<sup>5</sup> SIQUEIRA. Natércia Sampaio. **Crédito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentus, 2002, p. 49.

A esse procedimento administrativo, que nas palavras de Natércia S. Siqueira é o “trabalho de individualizar e concretizar o que se encontra disposto de forma legal e abstrata no ordenamento jurídico”<sup>6</sup>, dar-se o nome de lançamento.

Do supracitado preceito legal poder-se-ia concluir que todo crédito tributário corresponde a um lançamento, por isso entenda-se procedimento privativo da Administração Pública, no entanto, não é o que se verifica na prática.

Se por um lado é verdade que o contribuinte não tem competência para proceder ao lançamento tributário, por outro lado, é bem verdade que ele não poderia e não deve aguardar a atividade da Administração Pública de constituição do crédito tributário para adimplir sua obrigação tributária de recolher o tributo.

Como bem observa José Eduardo Soares de Melo, a maioria das obrigações tributárias são liquidadas sem que ocorra o lançamento tributário, mesmo em momento posterior.

A realidade jurídica, entretanto, é outra porque, na maioria dos tributos, as respectivas obrigações tributárias são liquidadas sem que ocorra o lançamento, mesmo em momento posterior. Nascida a obrigação, o devedor efetua o recolhimento do respectivo valor sem prévia participação, anuência ou sequer conhecimento fazendário.

É o que ocorre na sistemática adotada para diversos impostos, como é o caso do ICMS, em que o contribuinte registra suas operações mercantis (ou prestações de serviços) em notas fiscais, consignando o valor do tributo, escritura seus livros fiscais, apura o quantum tributário e, ao final de um determinado período de tempo, procede ao seu recolhimento.<sup>7</sup>

Nesse sentido é pertinente a crítica de Hugo de Brito Machado acerca do tema:

(...) o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isso, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> SIQUEIRA . *Op. Cit.* p. 194.

<sup>7</sup> DE MELO. *Op. Cit.* pp. 214-215.

<sup>8</sup> MACHADO. *Op. Cit.* p. 200.



Em virtude da realidade da constituição do crédito tributário no Brasil, Luciano Amaro<sup>9</sup> ressalta que se abstrairmos a disciplina dada ao tema, ou seja, se desconsiderarmos o disposto no art. 142, do CTN de que a atividade de constituição do crédito tributário é privativa da Administração Pública, e se consideramos o lançamento como operação de subsunção do fato à norma, o trabalho de descobrir a norma individual e concreta, no entendimento de Natércia Sampaio, constataríamos que o lançamento tanto pode ser feito pelo sujeito ativo como pelo passivo da obrigação tributária, é o que veremos a seguir ao analisarmos cada um dos tipos de lançamento tributário.

### 1.3 Tipos de lançamento

A doutrina tributária brasileira aponta três modalidades de lançamento do crédito tributário: por declaração, por homologação e de ofício.

A referida denominação dos tipos de lançamento dar-se em virtude da nomenclatura usada pelo próprio CTN, entretanto, Luciano Amaro<sup>10</sup> analisando-a criticamente propõe denominação mais adequada para cada um dos tipos de lançamento, respectivamente, a saber: lançamento misto, autolancamento e lançamento direto ou de ofício.

#### *1.3.1 Lançamento por Declaração*

O lançamento por declaração ou misto, como sugere Luciano Amaro, é, nos termos da redação do art. 147 do CTN, o lançamento efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária,

---

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 346 – 347.

<sup>10</sup> AMARO. *Op. Cit.* p. 346.

presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis a sua efetivação.

Nesse tipo de lançamento, o sujeito passivo da obrigação tributária desempenha importante papel na constituição do crédito já é ele quem fornece as informações que o Estado usará para determinar o *quantum* devido.

Observe-se que, ao contrário do disposto no art. 142, CTN, nesse caso, quem denuncia a ocorrência do fato gerador e define a base de cálculo do tributo é o próprio contribuinte, daí o porquê do entendimento de Luciano Amaro, no sentido de que esse lançamento deveria denominar-se misto, pois o contribuinte e o Estado são igualmente atuantes no procedimento de constituição do crédito na medida em que o contribuinte fornece dados materiais acerca do crédito tributário e a Administração Pública formaliza a sua existência através da notificação de lançamento, instrumento por meio do qual o Estado intima o contribuinte ao pagamento do crédito então constituído.

Nesse tipo de procedimento é admissível a retificação das informações fornecidas pelo próprio contribuinte desde que mediante comprovação do erro e até a data da notificação do lançamento (art. 174, §1º, CTN). Do mesmo modo, pode a autoridade administrativa, de ofício, retificar erros encontrados na declaração.

Essa modalidade de lançamento foi muito utilizada na sistemática de apuração do Imposto de Renda, entretanto, não é mais utilizada para lançamento de nenhum imposto, tendo sido gradativamente substituída pelo lançamento de ofício.<sup>11</sup>

Análise rápida da redação do art. 174, CTN já nos revela que as possíveis situações conflituosas entre Estado e contribuinte decorrentes dessa modalidade de lançamento, são resultantes da resistência do Estado à retificação requerida pelo contribuinte com o escopo de reduzir ou excluir o montante do imposto a ser pago, sob o

---

<sup>11</sup> DE MELO. *Op Cit.* p. 235.

pálio do disposto no art. 147, §1º, CTN, e da irresignação do contribuinte com a retificação de ofício realizada pela autoridade administrativa.

### *1.3.2 Lançamento de Ofício*

O lançamento de ofício, por sua vez, se verifica nos casos expressos no art. 149, CTN, quais sejam: 1) quando a lei assim o determine; 2) quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; 3) quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; 4) quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; 5) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; 6) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; 7) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; 8) e quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

O lançamento de ofício ocorre nos casos em que a autoridade fiscal independentemente da colaboração do sujeito passivo promove a constituição do crédito tributário.

Conforme salienta, Hugo de Brito Machado, “qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade”<sup>12</sup>.

Ressalte-se, todavia, que como bem observa Raquel Machado, o lançamento de ofício, em substituição as demais modalidades de lançamento e desconsiderando as informações prestadas pelo contribuinte só é possível se a realidade puder ser comprovada com dados e documentos trazidos pelo próprio contribuinte.

“(…) O de ofício, desprezando as informações, apenas é possível se a realidade puder ser comprovada com os dados e documentos trazidos pelo contribuinte. Mas se for possível a descoberta da verdade mediante o conteúdo das obrigações acessórias, permanece a modalidade do lançamento por declaração, nos termos do §2º, do art. 147, do CTN. Da mesma forma urge alertar que o atraso na realização dos deveres de colaboração com o fisco não deve levar ao lançamento de ofício (149, II), se há cumprimento antes da notificação do lançamento, cedendo a prova indiciária na impugnação, quando, por esta ocasião, o particular presta as declarações e apresenta documentação.”<sup>13</sup>

Concluí-se dessas constatações que do lançamento de ofício decorrem a maioria das lides tributárias e conseqüentemente a instauração de processos administrativos e judiciais.

Segundo De Melo<sup>14</sup>, é através de auto de infração que, em regra, se instrumentaliza esse tipo de lançamento. O mais interessante nesses casos de constituição do crédito tributário é que seu instrumento, o auto de infração declara a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, apura sua base de cálculo, bem como o montante a ser pago, lançando assim o crédito, mas também imputa infração tributária ao contribuinte, indicando sua capitulação legal e aplicando-lhe sanção.

Há, portanto, no auto de infração o lançamento propriamente dito que visa a constituição do crédito tributário, a apuração de infração tributária e a conseqüente aplicação de penalidade ao contribuinte.

---

<sup>12</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **A prova no Processo Tributário – presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 96, 2003, p. 82.

<sup>13</sup> SIQUEIRA. Op. Cit. p.

<sup>14</sup> DE MELO. Op. Cit. p. 225.

Vale salientar, nesse viés, que esse caráter duplo do auto de infração, instrumento da constituição do crédito, em que é notória a conversão de força do Estado para acusação e para punição do contribuinte infrator deve ser considerado para fins da distribuição da prova quando da eventual instauração de processo tributário que tem como objeto auto de infração.

### *1.3.3 Lançamento por Homologação*

Por fim, temos o lançamento por homologação ou autolançamento, definido por Luciano Amaro nos seguintes termos:

Cuida-se aqui de tributos que por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como, tipicamente se dá com os chamados tributos indiretos e com os tributos sujeitos a retenção na fonte), tem o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível prestação tributária.<sup>15</sup>

A homologação pode ser expressa ou tácita. Quando a autoridade administrativa manifesta concordância com a apuração do imposto realizada pelo contribuinte, dar-se a homologação do lançamento expressa.

Há, contudo, casos em que a Administração se mantém inerte, quando incide a regra do CTN (art. 150, §4º), segundo a qual decorrido lapso temporal de cinco anos ou outro definido em lei, sem que a Administração Pública se pronuncie acerca do pagamento efetuado pelo contribuinte, considera-se homologado o crédito tributário tacitamente.

Sem dúvidas, esse é a mais polêmica de todas as modalidades de lançamento, pois se por um lado o CTN determina que a atividade de lançamento é privativa da Administração Pública, por outro lado, contraditoriamente, determina que

---

<sup>15</sup> AMARO. *Op. cit.* p. 362.

nesse tipo de procedimento de apuração do crédito tributário, o sujeito passivo denuncie a ocorrência do fato gerador, calcule o montante devido, pague o imposto sem que se realize qualquer ato por parte da Administração Pública.

Embora o objeto de nosso trabalho não vise à análise minuciosa dos tipos de lançamento, é importante destacar a crítica feita por De Melo acerca desse tipo de lançamento:

Inexiste lançamento tributário em razão de não ter sido celebrado nenhum ato privativo da autoridade administrativa, que mantém-se totalmente inerte, revelando-se a prescindibilidade da formação do crédito tributário, diante da desnecessidade de se positivar o requisito de exigibilidade<sup>16</sup>

No mesmo sentido são as considerações de Luciano Amaro, que ao relacionar as impropriedades da redação do famigerado art. 150, do CTN, destaca entre elas a de se falar de homologação de lançamento, pois só é possível homologar o que existe e tendo em vista que o contribuinte não pode fazer lançamento, logo o que seria homologado pela Administração Pública era o pagamento do imposto efetuado pelo sujeito passivo e jamais o lançamento do crédito tributário.

Conforme se observa no texto legal do referido art. 150, essa modalidade de lançamento é resultante preponderantemente da atividade do sujeito passivo. A atividade do sujeito ativo nesse procedimento restringe-se a homologar a atividade do contribuinte que, segundo muitos doutrinadores, é quem efetivamente realiza o lançamento, já que apura o crédito devido.

Essa modalidade de lançamento é corrente na apuração do ICMS, do IPI e do ISS, casos em que o contribuinte apura o montante a ser pago, e apenas, eventualmente, a Administração Pública pratica ato, em regra, consubstanciado em auto de infração através do qual manifesta sua irresignação à atividade do contribuinte.

---

<sup>16</sup> DE MELO. *Op. cit.* p. 226.

Quanto ao surgimento de conflitos originados através dessa modalidade de lançamento, são pertinentes as considerações feitas quando tratamos do surgimento de conflitos originados no lançamento de ofício.

## 2 PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Conforme mencionado anteriormente, do procedimento de lançamento do crédito tributário decorrem conflitos de interesse entre o cidadão-contribuinte e o Estado que alcançam tal estágio de resistência de ambas as partes que precisam ser devidamente equacionados nos moldes propostos pela ideologia de um Estado Democrático de Direito, ou seja, por meio de um processo, sistema de composição de lides em juízo através de uma relação vinculativa de direito público.<sup>17</sup>

A despeito das considerações de Cândido Dinamarco Rangel<sup>18</sup> acerca das várias acepções do vocábulo processo, para fins de apreciação da matéria nesse trabalho, elegemos a acepção do referido vocábulo que o toma como uma série de atos coordenados entre si a serem realizados no exercício de poderes ou faculdades ou em cumprimento a deveres ou ônus, visando à prestação jurisdicional que é justamente a resposta do Estado ao direito de ação exercido pelo cidadão.

São várias as modalidades de processo a depender da natureza da matéria objeto de discussão: civil, penal, administrativo, trabalhista, tributário, etc. Cada uma dessas modalidades de processo é regida por disposições legais próprias, não obstante os preceitos decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal sejam aplicáveis a todas as modalidades de processo, uma vez que se trata de princípio constitucional, daí a necessidade de o analisarmos a fim de compreendermos seus reflexos na formação da prova no Processo Tributário.

---

<sup>17</sup> MARQUES, José Frederico. In: Humberto Theodoro Jr. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 49.

<sup>18</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, vol. II. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, pp. 23-25.



## 2.1 Dados históricos

O Princípio do Devido Processo Legal, de acordo com Luciana Russo<sup>19</sup>, teve sua origem na cláusula “law of the land” inserta na constituição outorgada em 1215, na Inglaterra, por João-Sem-Terra. No seu art. 39, a referida constituição previa que “nenhum homem livre será detido ou preso ou tirado de sua terra ou posto fora da lei ou exilado ou, de qualquer maneira destruído, nem lhe imporemos nossa autoridade pela força ou enviaremos contra ele nossos agentes, senão pelo julgamento legal de seus pares ou pela lei da terra”<sup>20</sup>.

Apenas em 1354, ainda na Inglaterra, no reinado de Eduardo III pela primeira vez a expressão “due process of law”, que é a tradução inglesa da expressão Devido Processo Legal, constou em texto legal.

De acordo ainda com a referida autora, a idéia do Devido Processo legal foi trazida à América pelos ingleses para as suas colônias da América do Norte, embora consagrada na Constituição apenas através das Emendas V e XIV.

Segundo Sandra dos Santos<sup>21</sup>, através daquela emenda a expressão em comento foi introduzida no direito constitucional americano, exigindo do Poder Público Federal obediência ao princípio, ou seja, o Estado estava proibido de limitar os direitos individuais ou de propriedade, salvo por meio do procedimento legal.

Luciana Russo afirma, ainda, que nos Estados Unidos o conceito de Devido Processo Legal evoluiu de um caráter meramente formal, o qual preceituava que os atos processuais deveriam ser consoantes os ditames legais decorrentes da idéia de “due

---

<sup>19</sup> RUSSO, Luciana. Devido Processo Legal e Direito ao Procedimento Adequado. Direito e Justiça – O Estado do Paraná. Disponível em: <http://parana-online.com.br/canal/direito-e-justica/news/257811/?noticia=DEVIDO+PROCESSO+LEGAL+E+DIREITO+AO+PROCEDIMENTO+ADEQUADO>. Acessado em: 07.03.2010.

<sup>20</sup> *Idem*.

<sup>21</sup> DOS SANTOS, Sandra Aparecida Sá. **A inversão do ônus da prova**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 41.

process of law”, e passou a ser parâmetro de controle de constitucionalidade das leis na medida em que a própria lei deveria estar de acordo com seus preceitos e, uma vez que a lei promulgada não servisse de instrumento para a sua realização, seria declarada inconstitucional.

Desse modo, a cláusula do Devido Processo Legal que em seu primeiro momento estava inserida na ideologia liberal, na luta entre barões e monarquia se propagou pelo mundo, mais recentemente, ganhou grande destaque com a reforma do processo penal na Itália, sob a alcunha de “giusto processo” e com a idéia da universalização das garantias constitucionais do processo atualmente em voga na Europa, e hoje orienta todos os tipos de processo em diversos países, dentre os quais apontamos o Brasil.

A despeito de todas as constituições brasileiras, exceto a de 1967, terem relacionado direitos e garantias individuais, seja de forma direta ou indireta, apenas na Constituição de 1988 previu expressamente, através do art. 5º, inc. LIV, o princípio em comento, o qual assegura que “ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

No que concerne a temática processual, trata-se essa da garantia individual mais importante, prevista em nosso ordenamento jurídico.

## 2.2 Breve estudo sobre o conteúdo do Devido Processo Legal

O Princípio do Devido Processo Legal é, no entendimento de Julio Fabbrini Mirabete, citado por Luciana Russo<sup>22</sup>, uma cláusula aberta, o que não significa vazia de conteúdo, nem o poderia, tendo em vista que esse é um dos princípios constitucionais mais dotados de significados no ramo do Direito Processual.

---

<sup>22</sup> RUSSO. *Op. Cit.*

O Devido Processo Legal é uma cláusula normativa que representa mais que obediência às leis processuais, o referido princípio implica a observância de algumas garantias constitucionais relativas ao processo como a do juiz natural, a do juiz competente, a do acesso à justiça, a da ampla defesa, a do contraditório e, por fim, a da fundamentação das decisões judiciais.

Essa é a razão pela qual não raro se encontram considerações da doutrina especializada no sentido de que o princípio em comento é a reunião dos princípios acima relacionados ou que o seu conteúdo abrange as referidas garantias.

Nesse sentido, Luciana Russo:

Os renomados autores ensinam que o devido processo legal é uma fórmula, um conjunto de garantias constitucionais que asseguram às partes o exercício de suas faculdades e poderes processuais, e que são indispensáveis ao concreto exercício da jurisdição. Assinalam, ainda, que essas garantias não servem apenas ao interesse das partes, como direitos públicos subjetivos, configurando a salvaguarda do próprio processo, como fator legitimante do exercício da jurisdição. Expõem os mestres que, na cláusula do *due process*, está compreendido o direito ao procedimento adequado, entendido como aquele conduzido sob o pálio do contraditório e que também seja aderente à realidade social e consentâneo com a relação de Direito Material controvertido.

Por fim, especificamente no tocante ao conteúdo do devido processo legal, os professores consideram que a fórmula se desdobre em um rico leque de garantias específicas”, dentre as quais, juiz natural, contraditório, ampla defesa, isonomia processual, publicidade, motivação, vedação de provas obtidas por meios ilícitos e, no campo específico do processo penal, presunção de inocência, indenização por erro judiciário, não-identificação criminal do civilmente identificado etc.<sup>23</sup>

A idéia de Devido Processo Legal está intrinsecamente associada à idéia de justo processo, sedimentada no art. 111 da Constituição Italiana, infra transcrito, o qual professa que o Estado deve assegurar as garantias mínimas para a realização de um processo justo, o que implica necessariamente em contraditório entre as partes processuais em igualdade de condições, a imparcialidade do julgador e a razoável duração do processo, além da obrigatoriedade da motivação das decisões judiciais e o duplo grau de jurisdição.

#### **Articolo 1.**

1. Al primo comma dell'articolo 111 della Costituzione, sono premessi i seguenti: La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge.

---

<sup>23</sup> RUSSO, Luciana. *Op. Cit.*

Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata.

Nel processo penale, la legge assicura che la persona accusata di un reato sia, nel più breve tempo possibile, informata riservatamente della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico; disponga del tempo e delle condizioni necessari per preparare la sua difesa; abbia la facoltà davanti al giudice di interrogare o di far interrogare le persone che rendono dichiarazioni a suo carico, di ottenere la convocazione e l'interrogatorio di persone a sua difesa nelle stesse condizioni dell'accusa e l'acquisizione di ogni altro mezzo di prova a suo favore; sia assistita da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nel processo.

Il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. La colpevolezza dell'imputato non può essere provata sulla base di dichiarazioni rese da chi, per libera scelta, si è sempre volontariamente sottratto all'interrogatorio da parte dell'imputato o del suo difensore.

La legge regola i casi in cui la formazione della prova non ha luogo in contraddittorio per consenso dell'imputato o per accertata impossibilità di natura oggettiva o per effetto di provata condotta illecita.

#### **Articolo 2.**

1. La legge regola l'applicazione dei principi contenuti nella presente legge costituzionale ai procedimenti penali in corso alla data della sua entrata in vigore.

Da análise do dispositivo da Constituição Italiana, verifica-se que a idéia de justo processo traz como pressuposto a implementação de valores albergados por princípios constitucionais referentes ao tema, os quais são correspondentes aos preceitos decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal.

Nesse sentido, pode-se concluir, que Devido Processo Legal e justo processo tratam da mesma idéia, a qual na definição de Humberto Theodoro Jr.<sup>24</sup> é o comprometimento com o justo, a correção, a efetividade e a presteza da prestação jurisdicional, enfim com os postulados constitucionais e mais que isso com os valores consagrados pela coletividade.

#### *2.2.1 Garantias decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal*

---

<sup>24</sup> THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 29.

### 2.2.1.1 Referentes ao órgão julgador

Conforme mencionado anteriormente, o Princípio do Devido Processo Legal reúne várias garantias constitucionais, dentre as quais temos a do juiz imparcial que é decorrência lógica da aplicação da garantia constitucional do juiz natural (5º, inc. XXXVII) e do juiz competente (art. 5º, LIII), as quais asseguram o julgamento por autoridade imparcial, ou seja, o julgamento de processo não será realizado senão por juiz eleito segundo os critérios objetivos e gerais sedimentados em lei. Não devem, portanto, serem instituídos juízos de exceção para beneficiar ou prejudicar pessoa.

### 2.2.1.2 Acesso à justiça

A garantia do acesso à justiça, por sua vez, inserta no art. 5º, inc. XXXV, postula que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito.

Essa garantia processual é um postulado substantivo, no sentido de garantir a todos o acesso ao Poder Judiciário na busca de uma prestação jurisdicional, mas é também uma regra clara acerca do controle de constitucionalidade processual, no sentido de assegurar que dentro dessa ordem jurídica constitucional jamais será válida lei que exclua litígio da esfera de conhecimento e de apreciação do Poder Judiciário, ou que por ventura obstaculize de forma ilegítima o exercício do direito de ação.

Em virtude da garantia em comento é que se assegura aos contribuintes o direito de resistir a pretensão estatal de cobrança de imposto, mediante o exercício do

direito de ação em face do Poder Judiciário, mesmo após a constituição de crédito tributário, fruto de um processo administrativo permeado pelos preceitos de um processo justo; assim como, a inadmissibilidade de exclusão das esferas processuais administrativa e jurisdicional na apreciação das lides tributárias. Daí ser essa uma das garantias constitucionais mais importantes no tocante ao Direito Processual Tributário.

#### 2.2.1.3 Fundamentação das decisões judiciais

O Princípio do Devido Processo Legal implica na obrigatoriedade da fundamentação das decisões judiciais, razão pela qual o magistrado ao prolatar decisão no bojo do processo deve expor necessariamente as razões porque entende ser aquela decisão a mais adequada ao caso.

Segundo José Frederico Marques citado por Humberto Theodoro Jr.<sup>25</sup>, na motivação da decisão, o magistrado examina as questões de fato e de direito, construindo as bases lógicas da parte decisória da sentença.

#### 2.2.1.4 Duplo Grau de Jurisdição

O Duplo Grau de Jurisdição como postulado do Princípio da Devido Processo Legal é a garantia de que os atos judiciais que possam causar prejuízo a qualquer uma das partes sejam recorríveis, ou seja, passíveis de reforma por órgão diverso daquele

---

<sup>25</sup> THEODORO Jr. *Op. Cit.* p.32.

que o emanou, como meio de evitar a perpetuação de falhas e de injustiças, sedimentadas no processo.

Consoante essa idéia de justo processo, as partes tem direito a que sua pretensão seja conhecida e julgada por dois juízos distintos.<sup>26</sup>

#### 2.2.1.5 Contraditório, Ampla Defesa e seus reflexos na Busca da Verdade Real

No tocante a garantia do contraditório, aquela que seguramente tem mais reflexos na descoberta da realidade dos fatos e conseqüentemente no tema da prova, podemos dizer que sua essência, consoante Paolo Ferrua citado por Elvio Ancona<sup>27</sup>, está no direito de as partes se manifestarem no curso do processo em condições de igualdade sobre o tema objeto da decisão judicial, a qual deverá ser emanada segundo perspectiva examinada e discutida pelas partes.

O contraditório visa o tratamento igualitário das partes no processo, assegurando-lhes iguais direitos e atribuindo-lhes iguais deveres, de forma a garantir o direito de defesa e o de pronunciamento durante o curso do processo, assim como, a ampla participação da parte no processo de formação da prova.

Segundo Humberto Theodoro Jr. são decorrentes desse princípio os seguintes postulados:

- a) a sentença só afeta as pessoas que foram parte do processo, ou seus sucessores;
- b) só há relação processual completa após a citação do demandado;
- c) toda decisão só é proferida depois de ouvidas ambas as partes.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> THEODORO JR. *Op. Cit.* p. 32.

<sup>27</sup> ANCONA, Elvio. **Sul “giusto processo” della giustizia e della verità nel processo.** Disponível em: [http://www.filosofiadeldiritto.it/Ancona%20\(giurisprudenza\)2.2005.htm](http://www.filosofiadeldiritto.it/Ancona%20(giurisprudenza)2.2005.htm) Acessado em: 07.03.2010.

<sup>28</sup> THEODORO JR. *Op. Cit.* p. 31.

Muito se professa que o contraditório é uma garantia absoluta e que sua inobservância gera a nulidade do processo. De fato, é o que se verifica no dia-a-dia nos tribunais brasileiros. Há, todavia, casos em que aparentemente afasta-se o contraditório como, por exemplo, no de medidas liminares cautelares ou antecipatórias, entretanto, frise-se que em tais circunstâncias o que se verifica é a postergação do contraditório no processo como forma de assegurar a utilidade da tutela jurisdicional pleiteada, dada a necessidade de sigilo da medida ou do caráter de urgência da referido.

O contraditório está diretamente relacionado com a garantia da ampla defesa. Frequentemente, inclusive, analisa-se ambos os princípios de forma associada. Entretanto, vale salientar que os mesmos não se confundem e são relativos a realidades diversas, embora aquele seja usualmente instrumento de realização da ampla defesa.

Enquanto o contraditório é a garantia da dialeticidade, em condições de igualdade entre as partes, a qual é pertinente a todos os tipos de processos; a ampla defesa é o direito, a garantia de defender-se por todos os meios em direito admitidos, de produzir provas contra as acusações que lhe são feitas, ou seja, de defender sua posição processual.

Consoante lição de Couture colacionada por Flaviane Pellegrini e outros<sup>29</sup>, uma vez entendida a ação como um direito subjetivo, a defesa nada mais é do que uma expressão particular do mesmo. O direito à ampla defesa é, portanto, aquele que a parte tem de apresentar todos os argumentos em defesa de seu direito, é a garantia de produção irrestrita de provas dentro do conceito de licitude probatória.

Nesse sentido Pellegrini, em artigo sobre o Princípio da Ampla Defesa, diferencia contraditório e ampla defesa, aquele como o direito das partes de participarem

---

<sup>29</sup> PELLEGRINI, Flávio de Magalhães Barros e outros. **O princípio da ampla defesa – uma reconstrução a partir do paradigma do Estado Democrático de Direito.**



das decisões prolatadas no bojo do processo e este como o direito de as partes apresentarem todos os argumentos possíveis em favor de sua posição jurídica.

Assim, tomando estes dois conceitos como base – direito de ação e contraditório, a ampla defesa será compreendida como garantia das partes de amplamente argumentarem, ou seja, as partes além de participarem da construção da decisão (contraditório), têm direito de formularem todos os argumentos possíveis para a formação da decisão, sejam estes de qualquer matiz. Isto, pois a recorrente afirmação da distinção entre argumentos de fato e de direito, aqui estão compreendidos como indissociáveis. Assim, a ampla argumentação garante como consequência lógica a possibilidade de ampla produção de prova para a reconstrução do fato e circunstâncias relevantes para o processo.<sup>30</sup>

Verifica-se, entretanto, que a despeito de contraditório e de ampla defesa possuírem conteúdos diferentes, aquele é um dos instrumentos da realização desse, pois sem a existência de contraditório torna-se impossível a ampla defesa.

A propósito do tema do contraditório e da ampla defesa como forma de interferência das partes no processo de formação da prova, é importante destacar que a realização de um justo processo depende necessariamente da busca da verdade real sobre os fatos que instaurou o litígio objeto do processo, a qual só é alcançada através do exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, por meio de que as partes devem colaborar com a busca da verdade real, mediante colação de provas aos autos do processo, consoante Princípio Dispositivo.

Por sua vez, amparado pelos preceitos do Princípio Inquisitivo, o órgão julgador procura descobrir a verdade dos fatos independentemente de iniciativa das partes.

Conclusivamente, pode-se afirmar que uma vez que a descoberta da verdade material é de suma importância para a prestação da tutela jurisdicional justa, já que o processo visa a aplicação da lei ao caso concreto e que o juiz deve fundamentar a sua decisão necessariamente nos fatos que foram elucidados no processo sobre os quais se

---

<sup>30</sup> PELLEGRINI. *Op. Cit.*

determinará a aplicação da lei, portanto, a descoberta da verdade material depende da colaboração de todos os sujeitos da relação processual, juízes e as partes.

### 3 A PROVA COMO INSTRUMENTO DA BUSCA DA VERDADE REAL

O vocábulo prova na ciência do Direito, consoante entendimento de Humberto Theodoro Jr.<sup>35</sup>, tem duas acepções: uma objetiva que corresponde ao instrumento ou ao meio hábil para demonstrar a existência de um fato e outra subjetiva que é a certeza originada acerca do fato, em virtude da produção do instrumento probatório, é, portanto, o estado psíquico decorrente da apreciação da prova em sua acepção objetiva.

Para João Monteiro<sup>36</sup>, a prova não é apenas um fato processual, mas uma indução lógica, é um meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando, é a própria certeza dessa existência.

Couture, colacionado por Theodoro Jr.<sup>37</sup>, afirma que provar é demonstrar de algum modo a certeza de um fato ou a veracidade de uma afirmação.

No mesmo sentido, Cândido Rangel Dinamarco assevera:

Na dinâmica do processo e dos procedimentos, prova é conjunto de atividades de verificação e demonstração, mediante os quais se procura chegar à verdade quanto aos fatos relevantes para o julgamento

(...)

Mas o vocábulo prova designa também o próprio resultado das atividades consistentes em provar. Dizer que há prova de determinado fato ou que ele está provado significa que se realizaram provas suficientes para convencer de que ele ocorreu.<sup>38</sup>

A despeito de reconhecermos a dupla acepção do vocábulo em epígrafe, adotaremos para fins desse trabalho apenas a objetiva, uma vez que consoante ensina Dinamarco, a acepção subjetiva não interessa ao estudo da prova no quadro da instrução inerente ao processo.

Para o Direito Processual, no estudo da fase de instrução probatória, o conceito de prova interessa enquanto instrumento hábil a demonstrar a verdade dos fatos sobre os quais versam a lide, como meio de alcançar uma prestação jurisdicional justa, pois

<sup>35</sup> THEODORO Jr. *Op. Cit.* p. 472.

<sup>36</sup> MONTEIRO, João. In: *idem*.

<sup>37</sup> COUTURE. In: *idem*.

<sup>38</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, vol. III. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, pp. 44-45.

dada a ignorância institucionalizada do juiz acerca dos fatos somente através da prova o magistrado sai de seu estado de ignorância e pode decidir justamente sobre o caso.

Bastante lúcidas, sobre o tema, são as considerações de Maria Rita Ferragout<sup>39</sup> quando afirma que quem aplica o direito precisa conhecer o fato e saber se o evento nele descrito é juridicamente verdadeiro ou falso para poder desenvolver adequadamente o processo de positivação.

Desse modo, afigura-se-nos o tema da prova como uma das questões mais interessantes do Direito Processual porque é sobremodo relevante na solução da lide, já que seu objetivo é o convencimento da autoridade julgadora.

Todavia, é *mister* reconhecer que se trata também de uma tema bastante controverso, pois está intrinsecamente relacionado ao tema da verdade e do conhecimento.

Tendo em vista que a prova visa elucidar os fatos deduzidos pelas partes em juízo, é correto afirmar que ela tende a buscar a verdade dos fatos, o que, no entanto, só é possível no limite da capacidade humana de conhecer. Essa é a razão pela qual Ferragout<sup>40</sup> afirma que a investigação do que seja conhecimento é imperiosa, tendo em vista que não se chega à verdade sem conhecer.

A despeito das acirradas discussões epistemológicas acerca da possibilidade de conhecimento da verdade pelo homem, nos restringiremos a analisar o tema nos limites do conhecimento para o Direito, esse entendido em sua acepção positiva.

Ao contrário do que ocorre na grande maioria das demais ciências, no Direito não se busca o conhecimento dos fatos, mas a credibilidade e a segurança sobre a versão que se tem deles.

---

<sup>39</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 37.

<sup>40</sup> *Ibidem*.

O Direito preocupa-se com o fato na medida de sua conversão em linguagem, pois um dos postulados básicos do Direito é a segurança e não é dado ao homem o conhecimento dos fatos senão quando convertidos em linguagem.

Nesse sentido, Ferragout<sup>41</sup> afirma que o Direito busca a manifestação lingüística do evento, a relação entre o ocorrido e o relatado em uma linguagem própria que, por se sujeitar à linguagem das provas, tende a se aproximar do acontecimento factual.

O Direito contenta-se com o conhecimento dos fatos alcançado através da prova apresentada em juízo, a qual deve ser fruto do contraditório porque, conforme o professor Gentile citado por Elvio Ancona<sup>42</sup>, “per noi, terrestri, solo nella controversia si danno giusto e ingiusto così come solo nel discorso si danno vero e falso”.

Apenas a prova submetida ao contraditório é capaz de propiciar o conhecimento dos acontecimentos relevantes para o mundo jurídico, o que não significa, todavia que seu objetivo é apreensão do fato em si mesmo, mas apenas a linguagem que se tem deles.

Todavia, a despeito da impossibilidade de alcançar um conhecimento correspondente à verdade dos fatos, a decisão judicial não será necessariamente injusta em virtude dessa impossibilidade, pois a justiça é fruto da controvérsia, instaurada entre as partes através do contraditório, na formação da prova no curso do processo.

Saliente-se, contudo, que não se pode dizer que contraditório seja instrumento essencial de busca da realidade dos fatos, mas que apenas através do contraditório alcança-se uma antítese das alegações feitas pelas partes que permite a consecução de um equilibrado juízo acerca dos fatos sobre os quais versará a decisão judicial, o qual é suficiente ao Direito positivo.

---

<sup>41</sup> FERRAGUT. *Op. Cit.* p. 40.

<sup>42</sup> GENTILE, Francesco in Elvio Ancona. *Op. Cit.*

### 3.1 Objeto da prova

Isto posto, pode-se afirmar que o objeto da prova é as alegações controvertidas entre as partes em relação aos fatos relevantes para o julgamento da lide. Não serão, portanto, objeto de prova os fatos afirmados por uma parte e não contestados pela parte contrária, assim como também não constituem objeto de prova os direitos subjetivos, as obrigações e demais situações puramente jurídicas.<sup>43</sup>

Há, todavia, fatos que independentemente de controvérsia entre as partes para serem admitidos como verdadeiros devem ser provados: aqueles sobre os quais o ordenamento jurídico não admite confissão e aqueles cuja prova depende de apresentação de documento público ou prova específica, estabelecida em lei.

Já os fatos notórios e os presumidos, em regra, não dependem de prova mesmo que verificada a existência de controvérsia sobre eles. No caso dos fatos presumidos, a alegação sobre a ocorrência deles, no entanto, pode ser objeto de prova as alegações sob a perspectiva de sua não ocorrência.

Deve-se ter bem claro que o que é realmente objeto de prova são alegações acerca dos fatos, todavia, há casos em que as partes podem ser chamadas pela autoridade judicial para provar o teor e a vigência do direito quando elas alegam possuírem direito fundamentado em norma municipal, estadual, estrangeira ou consuetudinária.

---

<sup>43</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. *Op. Cit.* Vol. III, p. 59.

### 3.2 Produção probatória

Nos processos essencialmente orientados pelo Princípio Dispositivo, a produção da prova, em regra, compete a quem aproveita as alegações, pois fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.

Todavia, não há dever, nem tampouco direito do adversário de exigir a produção de prova pela outra parte. As partes têm apenas o ônus de produzi-la, de demonstrar a ocorrência dos fatos de seu próprio interesse e não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir vantagem que decorreria do seu implemento.

O vocábulo ônus significa aquilo que sobrecarrega, carga, peso, encargo, obrigação, imposto gravoso.<sup>44</sup> Logo o ônus de provar consiste na necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora.

No processo comum - civil, o autor tem o ônus de provar os fatos que fundamentam o seu direito; e o réu, os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do interesse do autor. Isso, na lição Dinamarco<sup>45</sup>, porque o reconhecimento dos fatos constitutivos aproveitará ao autor e os demais, ao réu; sem prova daqueles, a demanda inicial é julgada improcedente e, sem prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos, provavelmente a defesa do réu não obterá sucesso.

As exceções a regra da distribuição do ônus da prova de que trata o art. 333 da Lei nº 5.869/73 – Código de Processo Civil - são os casos de inversão do ônus da prova que podem ser legais, convencionais e judiciais.

Frise-se que no fenômeno da inversão do ônus da prova, não há modificação nas regras de distribuição do ônus de provar, mas sobre o objeto da prova

---

<sup>44</sup> FERREIRA. *Op. Cit.* p. 467.

<sup>45</sup> DINAMARCO. *Op. Cit.* Vol. III. p. 73.

excluindo o fato afirmado por força de sua presunção legal. Logo, a prova do fato não precisará ser feita e, portanto, não há ônus de fazê-la. Todavia, se a parte contrária fizer afirmação contrária à presunção terá que provar a não-ocorrência do fato presumido.<sup>46</sup>

Compete-nos informar que a distribuição do ônus da prova segundo o critério do interesse no resultado da prova tem sofrido severas críticas pela doutrina nacional e internacional, em virtude da constatação da existência, em caso de disparidades entre as partes da relação jurídica, de regras materiais visando à proteção da parte hipossuficiente, mas a total ausência de regras processuais que defendam a sua posição processual, o que torna inútil a existência daquelas, pois é no processo que se concretizam as regras materiais, nos casos de conflitos.

Partindo dessa constatação, a doutrina processualista, a nível mundial vem defendendo a Teoria Dinâmica Distribuição do Ônus da Prova, ou doutrina da carga probatória, a qual professa que a distribuição do ônus da prova, deverá ser feita em cada caso por força de decisão judicial, segundo o critério da parte que apresente melhores condições de produzi-la, independentemente, de sua posição processual.

Sandra Aparecida Sá dos Santos, assim discorre sobre a carga probatória dinâmica:

(...) a doutrina da carga probatória dinâmica, consiste na distribuição do ônus probatório à parte que se encontre em melhores condições de produzir prova, tomando como base o dever de colaboração e o princípio de solidariedade do demandado em busca da verdade real.<sup>47</sup>

A despeito da tendência mundial a adoção da Teoria Dinâmica da Distribuição do Ônus da Prova, no Brasil, a sistemática de produção probatória do Código de Processo Civil só prevê um caso de inversão do ônus da prova, o qual cuida dos casos de pacto entre as partes acerca do encargo de provar as alegações feitas em juízo<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> DINAMARCO. *Op. Cit.* p. 77.

<sup>47</sup> DOS SANTOS. *Op. Cit.* p. 17.

<sup>48</sup> *Idem.* p. 63.



E no ordenamento jurídico brasileiro, atesta Sandra dos Santos que há previsão de inversão segundo os preceitos da teoria em questão em matéria consumeirista (art. 6º, inc. VIII, Lei nº 8.078/90), a qual a referida doutrinadora defende que deveria ser estendida a outras demandas de natureza civil, sempre que uma das partes não estiver em situação de razoável igualdade com outra, de modo que a parte que demonstrar melhores condições de produção probatória deveria ficar com o encargo de produzi-la.<sup>49</sup>

Feitas essas considerações, é importante salientar que o ônus da prova não pode ser demasiado excessivo de modo a dificultar a defesa da parte. Não se pode exigir que a prova confira certeza absoluta da ocorrência dos fatos, o que seria desconsiderar a falibilidade humana e as discussões acerca da possibilidade de conhecimento do homem.

É suficiente que segundo o juízo comum do homem médio haja uma probabilidade muito alta de que o fato suscitado realmente tenha ocorrido que seja a força de convencimento das provas divergentes. Isso não significa, contudo, descomprometimento com a busca da verdade, apenas que basta que as provas levem o magistrado ao convencimento racional.<sup>50</sup>

Nas modalidades processuais orientadas primordialmente, pelo Princípio do Inquisitivo, como é o caso emblemático do processo penal, dadas suas peculiaridades, a matéria em epígrafe apresenta algumas particularidades que devem ser consideradas.

Cabe ao Estado o ônus de provar a procedência da acusação penal e não ao réu provar sua inocência. E uma vez aquele não logre provar de modo indiscutível a imputação de conduta criminosa ao réu, havendo dúvida razoável da materialidade do crime ou de sua autoria, o órgão julgador deve julgar favoravelmente ao réu, consoante disposto no art. 386 da Lei nº 3.931/41- Código de Processo Penal.

---

<sup>49</sup> DOS SANTOS. *Op. Cit.* p.18.

<sup>50</sup> *Idem.* p. 82.

Esse tipo de processo não comporta regras de inversão do ônus da prova, compete sempre à acusação o ônus de produzir a prova independentemente do comportamento processual do acusado e não há necessidade de existência de controvérsia acerca dos fatos para que a acusação tenha o ônus de provar os fatos que alega.

Por força desse princípio e do Princípio da Prevalência do Interesse do Réu, popularmente conhecido como Princípio In Dubio Pro Reu, decorrência lógica da garantia constitucional da presunção de inocência do réu (art. 5º, inc. LVII, CF), a qual assegura que ninguém será considerado culpado até trânsito em julgado de sentença penal condenatória, jamais pode ocorrer condenação sem que se tenha plena certeza da ocorrência do fato típico e da responsabilidade dos acusados.

A acusação toca o ônus de provar as alegações suscitadas, até mesmo nos casos de revelia e em que o acusado confesse a ocorrência dos fatos alegados pela acusação. Neste caso, eles só serão tomados como verdadeiros se existirem outras provas que evidenciem a ocorrência do fato típico e a responsabilidade do acusado.

Ao contrário do que ocorre no processo comum, o processo penal lida com a liberdade, valor/direito tão importante que não seria legítimo privar acusado dela, sem que existisse elevado grau de convicção acerca dos fatos que lhe são imputados.

Nesse sentido, muito esclarecedoras são as palavras de Dinamarco:

O processo civil trata com pessoas em conflito e com seus interesses divergentes, ordinariamente postos no mesmo nível de relevância em relação a cada uma delas. Não é como no processo penal, onde a liberdade é um bem tão valorizado, que seria ilegítimo privar dela o acusado sem um grau muito elevado de convicção: erros do juiz que absolve são menos sentidos do que erros do que condena. No processo civil, ordinariamente as injustiças doem com a mesma intensidade, seja para o autor, seja para o réu.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> DINAMARCO. *Op. Cit.* Vol. III. p. 82.

Ademais, no processo penal, os Princípios do Inquisitivo, da Verdade Real e do Impulso Oficial autorizam a autoridade julgadora a determinar a produção da provas que julgar necessária para a formação de seu convencimento acerca dos fatos.

O réu, por sua vez, também pode chamar para si o interesse de produzir prova de produção do ônus da prova, o que ocorre quando alega, em seu benefício, algum fato que propiciará a exclusão da ilicitude ou da culpabilidade, embora nunca o faça de maneira absoluta.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Processo Penal e Execução Penal**. 3.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 363.

## 4 PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO

### 4.1 A problemática acerca da presunção de veracidade do crédito tributário

Conforme visto anteriormente, o crédito tributário é constituído através do lançamento fiscal, uma espécie de procedimento administrativo - conjunto de atos tendentes a um resultado final. Nesse sentido, é correto afirmar que o crédito tributário por ser resultado de atos da Administração Tributária tem os seus mesmos atributos/características, dentre os quais destaque-se aquele que mais causa repercussão no Direito Processual Tributário, qual seja, a sua presunção de veracidade, também denominada por alguns de presunção de legitimidade, ou ainda, presunção de validade.

Consoante Maria Zanella di Pietro, os doutrinadores administrativistas indicam diversas justificativas para a convenção desse atributo, a saber:

1. o procedimento e as formalidades que precedem a sua edição, os quais se constituem garantia de observância da lei;
2. o fato de ser uma das formas de expressão da soberania do Estado, de modo que a autoridade que pratica o ato faz com o consentimento de todos;
3. a necessidade de assegurar celeridade no cumprimento dos atos administrativos, já que eles têm por fim atender ao interesse público, sempre predominante sobre o particular;
4. o controle a que se sujeita o ato, quer pela Administração, quer pelos demais Poderes do Estado, sempre com a finalidade de garantir a legalidade;
5. a sujeição da Administração ao princípio da legalidade, o que faz presumir que todos os seus atos tenham sido praticados de conformidade com a lei, já que cabe ao poder público a sua tutela.<sup>53</sup>

Pode-se, todavia, afirmar que a despeito das justificativas doutrinárias para a existência do referido atributo, é fato que a presunção de veracidade do ato administrativo é fruto da soberania do Estado e de sua supremacia em relação ao particular.

Em decorrência desse atributo, o ato administrativo é presumido verdadeiro, assim como são presumidos verdadeiros os fatos, alegados pela Administração Pública, que o fundamentam.

---

<sup>53</sup> DI PIETRO, Maria Zanella. **Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001, pp. 182-183.

Da referida presunção decorrem três efeitos do ato administrativo quais sejam: a produção imediata de efeitos até que seja decretada a sua invalidade pela própria Administração Pública ou pelo Poder Judiciário; a impossibilidade de o Judiciário apreciar *ex officio* a sua validade; e a inversão do ônus da prova dos fatos que o fundamentam.

Autores há, todavia, que como Di Pietro e Gordilho são contrários à idéia de que a presunção de veracidade do ato administrativo inverta o ônus da prova.

Alguns autores têm impugnado esse último efeito da presunção. Gordilho (1979, t.3, cap. 5:27) cita a lição de Treves e de Micheli, segundo a qual a presunção de legitimidade do ato administrativo importa uma *relativio ad onera agendi*, mas nunca uma *relativio ad onera probandi*; segundo Micheli, a presunção de legitimidade não é suficiente para formar a convicção do juiz no caso de falta de elementos instrutórios e nega que se possa basear no princípio de que “na dúvida, a favor do Estado”, mas sim no que “na dúvida, a favor da liberdade”; em outras palavras, para esse autor, a presunção de legitimidade do ato administrativo não inverte o ônus da prova, nem libera a Administração de trazer provas que sustentam a ação.<sup>54</sup>

Para os referidos doutrinadores o que se verifica não é a inversão do ônus de provar, mas a inversão do ônus de agir, já que a parte interessada é que deverá provar, perante o Judiciário, a alegação levantada acerca da ilegalidade do ato.

Ressalte-se, contudo que o fato de a parte interessada propor a ação não exime a Administração Pública de provar a veracidade de seu ato.

Divergências sobre os efeitos da presunção do ato administrativo a parte, é ponto pacífico na doutrina que o crédito tributário, como resultado de ato administrativo, goza da presunção de veracidade de que ora tratamos, o que dificulta demasiado o contribuinte desconstituí-lo através de processo judicial, pois pela distribuição do ônus de que trata o art. 333 do Código de Processo Civil, ele deverá apresentar prova das alegações suscitadas, o que em muitas das circunstâncias significa a exigência de apresentação de prova de difícil produção ou até mesmo impossível de ser produzida, como nos casos de prova negativa.

---

<sup>54</sup> DI PIETRO. *Op. Cit.* p. 184.

Todavia, é importante salientar que o fato constitutivo do crédito tributário deve ser provado pela Fazenda Pública no ato de lançamento do mesmo e que, ao revés, não cabe ao contribuinte provar sua inexistência, em virtude da presunção em comento que beneficia a Fazenda.

No que concerne à presunção de validade do ato administrativo na esfera do Direito Tributário, deve-se ter de forma clara, como assevera Raquel Cavalcanti Ramos Machado<sup>55</sup>, que o alargamento do referido atributo, sem que se equacione suas peculiaridades traz consideráveis prejuízos à lógica e à razão de ser desse ramo do Direito, gera situações perigosas em que o tributo é exigido não pela ocorrência do fato gerador, mas em face da alegação do Fisco de que o fato gerador ocorreu associada à impossibilidade material do contribuinte de produzir prova em sentido contrário, a qual na maioria dos casos é prova negativa.

Daí decorre a necessidade de precisarmos que tipo de ato gera a referida presunção, qual o momento que se pode afirmar que o crédito administrativo goza de presunção de veracidade e qual o limite dessa presunção.

#### 4.2 A motivação do lançamento tributário

A fim de analisarmos as questões propostas, observamos *a priori* que a redação do art. 142 estabelece que o lançamento tributário é tendente à verificação do fato gerador da obrigação tributária, à determinação do montante devido (determinação da base de cálculo e alíquota a ser aplicada sobre ela), à identificação do sujeito passivo e à aplicação da penalidade, se for o caso.

---

<sup>55</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. Cit.* p. 78.

Análise perfunctória da redação do supracitado dispositivo legal, permite-nos concluir que compete à Administração Pública, na qualidade de detentora privativa da competência de lançar o crédito tributário, apresentar prova da ocorrência do fato gerador do tributo, assim como demonstrar como foi alcançada sua base de cálculo, as razões pelas quais adota a alíquota utilizada no cálculo do montante devido em questão, porque toma determinada pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária e, por fim, apresentar os fundamentos justificadores da aplicação de penalidade ao contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho em leitura do art. 142 do CTN, invocada por Raquel Machado, afirma:

Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.<sup>56</sup>

No mesmo sentido, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 que regulamenta o processo administrativo fiscal, na esfera federal, estabelece que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

A Fazenda Pública deve, portanto, no procedimento de lançamento do crédito tributário, apresentar provas diretas das alegações sedimentadas no documento de lançamento do crédito tributário. A fundamentação do ato administrativo de interesse do Direito Tributário exige a indicação do fato gerador concreto e individualizado, como forma de permitir ao contribuinte conhecer os fatos que lhe são imputados, e então possa se defender.

---

<sup>56</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. In: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. Cit.* p. 79.

A necessidade de fundamentação do lançamento tributário através de provas acerca do fato gerador é também uma imposição do Princípio da Motivação dos Atos Administrativo, o qual estabelece que a Administração deve expor os motivos pelos quais pratica o ato, assim como os fatos que alega serem justificadores da prática desse ato.

Sob a ótica do Direito Tributário positivo, a Fazenda Pública deve buscar a realidade dos eventos, na medida de sua conversão em linguagem, e a melhor exegese para a solução do caso concreto, consoante defende Natércia Sampaio Siqueira<sup>57</sup>, é no sentido de que a Fazenda não pode se manifestar quanto à situação tributária do particular irresponsavelmente, sem reunir provas quanto à ocorrência do fato gerador e à sua imputação ao cidadão.

No procedimento de lançamento do crédito tributário, a Administração Fazendária apenas pode se manifestar sobre os elementos que autorizam o lançamento do crédito tributário após minucioso trabalho de fiscalização que leve à constituição de provas fundamentadoras do lançamento e da conseqüente exigência do crédito tributário.

Nesse primeiro momento da constituição do crédito tributário, a Fazenda Pública, tem não apenas ônus, mas o dever de provar a ocorrência do fato gerador. Nesse viés, oportunas são as palavras de Alberto Xavier, citado por Natércia Sampaio Siqueira:

Mas a manifestação da Fazenda quanto ao fato gerador e à relação jurídica tributária deve resultar de um esforço de investigação ao cabo do qual se possa concluir que determinado contribuinte deve “x” aos cofres públicos, sob pena de o particular impugnar a constituição do crédito baseado, exclusivamente, na alegação de a Fazenda não possuir elementos aptos a justificar a tributação.

Em conseqüência do que foi dito, em geral pode-se dizer que ao fisco é atribuído não o mero “ônus de prova”, mas sim o “dever de prova”, não sendo as obrigações acessórias, quando existentes, “ônus de prova” de responsabilidade do contribuinte, mas “meio de prova” ofertado à apreciação do aplicador da norma. (...) <sup>58</sup>

O “dever de provar” de que trata Alberto Xavier no momento do lançamento do crédito tributário é também decorrência da própria natureza da relação

---

<sup>57</sup> SIQUEIRA. *Op. Cit.* pp. 208-209.

<sup>58</sup> XAVIER, Alberto. In: SIQUEIRA. *Op. Cit.* p. 209.



tributária e do Princípio do Devido Processo Legal, uma vez que, sem a devida fundamentação que se consubstancia nas provas apresentadas pela Fazenda Pública, não seria possível o particular, posteriormente e em momento oportuno, se defender de acusação fiscal.

A propósito da temática da necessidade de a Fazenda apresentar provas acerca do crédito tributário no ato de seu lançamento, assim tem decidido o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará:

**RESOLUÇÃO Nº: 713/2004**

**2a. CÂMARA**

**SESSÃO: 17/09/2004**

**PROCESSO Nº: 0216/1999**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/9809660**

**RELATOR: MARCELO REIS DE ANDRADE SANTOS FILHO**

**EMENTA:** NULIDADE. Auto de infração julgado NULO por cerceamento ao direito de defesa do autuado. Ausência de provas que comprovem a ocorrência do fato jurídico tributário. Recurso oficial conhecido e desprovido. Decisão baseada no art 53 do Dec. 25.468/99. Votação unânime e de acordo com parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

**RESOLUÇÃO Nº: 141/2009**

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**58ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA EM: 18/12/2008**

**PROCESSO Nº: 4417/2006**

**PROCESSO Nº: 4417/2006**

**RELATORA:** Conselheira Maria Elineide Silva e Souza

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE RECEITA, apurada através da conta financeira. Auto de Infração EXTINTO, falta de provas capaz de demonstrar a infração conduz o processo à extinção por ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo Decisão ampara no artigo 267, IV do CPC c/c artigo 827, § 7º do Decreto nº. 24.569/97. Recurso voluntário conhecido e provido. Decisão por unanimidade de votos e conforme Parecer da Douta procuradoria Geral do Estado.

**RESOLUÇÃO Nº: 125/2008**

**2ª CÂMARA**

**SESSÃO DE: 17/01/08**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 2926/2005**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200503538**

**CONSELHEIRA RELATORA: SANDRA MARIA TAVARES MENEZES DE CASTRO**

**EMENTA:** ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – AUSÊNCIA DE PROVAS - NULIDADE – UNANIMIDADE

1. Absteve-se a autoridade fiscal de descrever as circunstâncias do fato e de apresentar os elementos que a levaram a concluir pela ocorrência da infração apontada;

2. Dado que é através da prova que se procura demonstrar a ocorrência ou não da infração, prejudicado o livre convencimento do julgador quanto a esse aspecto;
3. Recurso Oficial conhecido e não provido;
4. Mantida decisão de 1ª instância;
5. Fundamentação: Art. 53 do Decreto 25.468/99;
6. Decisão em consonância com Parecer aprovado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**RESOLUÇÃO Nº: 051/2008**

**2ª CÂMARA**

**SESSÃO DE: 22/11/2007**

**PROCESSO Nº: 1728/97**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/199712776**

**RELATOR: JOSÉ MARIA VIEIRA MOTA**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. NULIDADE PROCESSUAL. Ação fiscal que denuncia a falta de emissão de documentos fiscais. O levantamento fiscal não se revestiu da necessária clareza e precisão, impossibilitando a verificação da conduta ilícita praticada. Constatada, também, a ausência dos elementos de provas dos valores constantes no levantamento fiscal que resultou na autuação. Ação fiscal nula, por cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 32, da Lei nº 12.732/97. Reformada, por unanimidade de votos a decisão condenatória prolatada em 1ª Instância. Recurso voluntário provido.

**RESOLUÇÃO Nº 408 / 2005**

**134ª SESSÃO: 10/05/2005**

**1ª CÂMARA**

**PROCESSO DE RECURSO: 1/0989/2003**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200302011**

**RELATOR: Manoel Marcelo Augusto Marques Neto**

**EMENTA:** ICMS – Falta de emissão de documento fiscal por meio de equipamento emissor de Cupom Fiscal – ECF. Contribuinte deixou de emitir documentos fiscais relativos às vendas de gasolina e Óleo Diesel, no ano de 2000, conforme levantamento de estoque. Processo Administrativo Tributário julgado EXTINTO sem exame do mérito, pela ausência de comprovação material do ilícito apontado na peça inicial. Decisão condenatória proferida em 1ª Instância reformada com amparo no artigo 54, I “b”, da Lei nº 12.732/97, reproduzido no art. 63, I, “b”, do Decreto 25.468/99. Recurso Voluntário conhecido e provido. Decisão unânime.

**RESOLUÇÃO Nº: 755/2004**

**1ª CÂMARA**

**SESSÃO: 10/11/2004**

**PROCESSO Nº: 0426/2002**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/200113341**

**RELATOR: José Gonçalves Feitosa**

**EMENTA:** Notas Inidôneas. Infração detectada através de notas fiscais processo julgado extinção por ausência de provas, conforme art. 54, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 25.468/99. Recurso voluntário conhecido e não provido. Decisão por unanimidade.

**RESOLUÇÃO Nº: 316/2008**

**1ª CÂMARA**

**68ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 10.06.2008**

**PROCESSO Nº: 3314/2006**

**AUTO DE INFRAÇÃO:** 1/200619444

**RELATORA:** Conselheira Maria Elineide Silva e Souza

**EMENTA:** ICMS. Crédito Indevido. Apurado em procedimento fiscal de auditoria ampla, através do confronto dos Sistemas da Sefaz (CAF) e os livros do contribuinte. Auto de Infração EXTINTO, por ausência de provas. A infração apontada na peça inicial deve ser instruída com documento fiscal capaz de demonstrar a infração. Decisão ampara no artigo 54, I, "b" da Lei nº. 12.732/97. Recurso voluntário conhecido e provido. Decisão por maioria de votos e conforme Parecer do da Douta procuradoria Geral do Estado.

**RESOLUÇÃO Nº:** 491/2004

**1ª CÂMARA**

**SESSÃO:** 08/07/2004

**PROCESSO Nº:** 2695/2002

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 1/200208476

**RELATOR:** FREDERICO HOZANAN PINTO DE CASTRO

**EMENTA:** ICMS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – AUSÊNCIA DE PROVAS - EXTINÇÃO. Levando-se em conta que o processo não está fundamentado em alicerce firmado de provas e elementos indispensáveis para sua caracterização, deve ser o presente AI declarado extinto. Recurso Oficial conhecido e negado provimento, decidindo pela EXTINÇÃO do processo, de acordo com o Parecer da Douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

É importante salientar que o atributo da presunção de validade do ato administrativo no Direito Tributário deve ser conciliado com os preceitos decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal e com a natureza da relação tributária. A regra, portanto, é que a Administração reúna provas diretas suficientes para justificar a tributação, conforme estabelecido em norma material tributária (art. 142, CTN).

Há casos, todavia, de atenuação da responsabilidade da Fazenda de provar a ocorrência do fato gerador. São aqueles em que a lei, mediante a instituição de presunção, autoriza-lhe o arbitramento do crédito tributário por meio de prova indireta.

Entretanto, ao contrário do que ocorre em outros ramos do Direito em que a existência de presunção exime a parte a que aproveita a alegação provar o fato que lhe aufere o gozo de direito, sendo necessário apenas o fato em que se fundamenta a presunção, no Direito Tributário, a instituição de presunção acerca da ocorrência de fato gerador, mediante lei complementar, não exime a Fazenda de buscar a verdade dos eventos.

A Fazenda nesses casos, só pode se servir de regras que atenuem o seu encargo probatório quando seja difícil o conhecimento do evento, considerada a ocorrência em massa do fato gerador, mas também as peculiaridades do caso concreto.

Ademais, a Fazenda Pública deve analisar os efeitos da não realização da prova pelo contribuinte e manter-se sempre acessível às manifestações do sujeito passivo no intuito de provar a não ocorrência dos fatos deduzidos por força da presunção legal, assim como, deve averiguar a realidade dos eventos, mesmo quando afirmados pelo contribuinte, até a prescrição do débito.

Cumpre-nos observar que as presunções como forte mecanismo legal que autoriza a Administração a lançar o tributo mesmo nos casos em que não alcança a prova direta acerca da ocorrência do fato gerador e, em muitas circunstâncias, é invocada de forma equivocada, como, por exemplo, no caso da presunção estabelecida através do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

O referido dispositivo legal determina que a manutenção de valores creditados junto à instituição financeira caracterizam omissão de receita ou de rendimento quando o seu titular, uma vez intimado não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos sobreditos valores.

Sob o pálio desse dispositivo, a Fazenda Pública tem lançado crédito tributário referente ao Imposto de Renda de Pessoa Física ou Jurídica apresentando como prova indireta a simples movimentação da conta financeira do contribuinte na qual constem valores que não tenham sido relacionados na Declaração do Imposto de Renda, olvidando-se que a manutenção, ou o recebimento de valores em contas bancárias não implica necessariamente auferimento de renda ou acréscimo patrimonial pela pessoa física ou jurídica, o que efetivamente consiste no fato gerador desse imposto.

Considerando que o fato presumido no art. 42, da Lei nº 9.430/96 não é decorrência lógica dos fatos exponenciais (depósitos bancários), a invocação da presunção em epígrafe, como único meio de prova do fato gerador do IR, é ilegítima.

Como bem observa Raquel Machado<sup>59</sup>, para que fosse legítima, a invocação da referida e, conseqüente, inversão do ônus da prova, seria necessário que os depósitos bancários não declarados estivessem associados à prova direta da ocorrência de outros fatos que não sejam compatíveis com a renda declarada, pois a simples constatação de depósitos bancários não declarados à Receita Federal suscita no máximo dúvida sobre o auferimento de renda, todavia, não autoriza a exigência do tributo pela Fazenda Federal.

Observe-se que, nesse caso específico, o contribuinte tem o seu direito de defesa mitigado em face da acusação fiscal, pois em regra não tem como provar que os depósitos bancários existentes em sua conta bancária não implicaram em auferimento de renda, já que a demonstração de suas alegações dependeria de produção de prova negativa, o que é logicamente inviável.

Durante muito tempo, o Conselho de Contribuintes decidiu que a manutenção de depósitos bancários junto a instituições financeiras não eram provas suficientes da sonegação do Imposto de Renda. A imputação da acusação de omissão de receita nesses casos dependia do concurso de outros elementos probatórios.

Acórdão nº 107-05.237  
1º Conselho de Contribuintes – 7ª Câmara  
Número do Processo: 10630.000035/93  
Recurso: 119.195  
Relator: Edwal Gonçalves dos Santos  
Formalizado em: 25.09.1998

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS – A presunção comum de omissão de receitas que deles se origina há de ser calcada em provas concretas e inequívocas, obtidas mediante outros elementos confirmatórios, sendo imprescindível que as intimações e a peça básica individualizem cada depósito bancário indiciado. O lançamento que apenas totaliza a suposta receita omitida sem atender os preceitos acima, inquina o cancelamento da medida. Recurso Provido.

---

<sup>59</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. Cit.* p 79.

No entanto com a referida lei que instituiu ilógica presunção, o posicionamento do referido conselho mudou radicalmente. Uma demonstração da vitória da ânsia arrecadatória em depreciação da lógica e das premissas da formação da prova.

Hoje, reverte-se o ônus da prova para o contribuinte, uma vez constatada a existência de depósitos bancários por ele mantidos junto a instituições financeiras, sem que a existência desses depósitos possa levar a conclusão de configuração de omissão de receita.

Acórdão nº 101-97063  
1º Conselho de Contribuintes – 1ª Câmara  
Número do Processo: 10215.000302/2005-39  
Recurso: 162372  
Relator: Valmir Sandri  
Julgado em 16.12.2008

Ementa. Assunto: IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. IRRETROATIVIDADE DA LEI - Não há o que se falar em irretroatividade dos efeitos da Lei nº 10.174/2001, eis que o dispositivo legal que definiu o fato gerador do tributo sobre a movimentação financeira não justificada foi o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997. ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele comprovar a origem dos recursos informados para acobertar a movimentação financeira. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA FACE À NOTIFICAÇÃO POR EDITAL DO ATO DECLARATÓRIO QUE A EXCLUIU DO SIMPLES - A lei administrativa determina que quando o Fisco não lograr êxito em notificar o contribuinte por AR, ou pessoalmente, como no presente caso, legal a notificação por edital. TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS - COFINS - CSLL - Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Recurso Voluntário Improcedente.

Acórdão nº 102-49393  
1º Conselho de Contribuintes – 2ª Câmara  
Número do Processo: 10380.007057/2004-06  
Recurso: 155570  
Relator: Núbia Matos Moura  
Julgado em 06.11.2008

Ementa. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2000, 2001, 2002 OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO. A presunção de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de

1996, não alcança valores cuja origem tenha sido comprovada, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica. Recurso parcialmente provido.

Acórdão nº 102-49388

1º Conselho de Contribuintes – 2ª Câmara

Número do Processo: 10080.004037/2003-31

Recurso: 148203

Relator: José Raimundo Tosta Santos

Julgado em 06.11.2008

Ementa . Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 1998, 1999 DECADÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário, pois a omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada em base mensal e tributada na tabela progressiva anual, juntamente com os demais rendimentos declarados. NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O MPF não se constitui ato essencial à validade do lançamento, de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei. NULIDADE DO LANÇAMENTO. QUEBRA INDEVIDA DO SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR nº 105/2001 e LEI nº 10.274, de 2001. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de identificar se realmente ocorreu ou não o fato gerador. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Deve ser mantido o lançamento em relação aos valores creditados em conta bancária cuja origem não tenha sido comprovada. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – A Súmula nº 14 do 1º CC dispõe que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. JUROS DE MORA – TAXA SELIC – A Súmula nº 4 do 1º CC dispõe que a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Preliminares rejeitadas. Multa desqualificada.

Acórdão nº 195-00088

1º Conselho de Contribuintes – 5ª Turma Especial

Número do Processo: 10080.004037/2003-31

Recurso: 164777

Relator: Benedicto Celso Benício Júnior

Julgado em 09.12.2008

Ementa. Assunto: SIMPLES NACIONAL EXERCÍCIO: 2004, 2005 Ementa: PRESUNÇÃO LEGAL - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos

não ocorreram na forma como presumidos pela lei. SIMPLES - OMISSÃO DE RECEITAS - ULTRAPASSADO O LIMITE DA RECEITA BRUTA - Considerando que o contribuinte não comprovou a inexistência das receitas apuradas como omitidas e que essas, se somadas aos valores de receita bruta constantes de sua declaração - SIMPLES, excedem o limite estabelecido no art. 9º, inciso II, da Lei nº 9.317/96, não há como manter a sua opção pela sistemática do regime simplificado de tributação. MULTA DE OFÍCIO - PERCENTUAL DE 75% - CONFISCO - INOCORRÊNCIA - Incabível se falar em confisco no âmbito das multas pecuniárias. O princípio constitucional do não-confisco se aplica, apenas, aos tributos. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA - "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária." (Súmula 1º CC nº 2) TAXA SELIC - JUROS DE MORA - "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC" (Súmula 1º CC nº 4).

Concluimos, portanto que a Administração Pública deve fundamentar sempre o lançamento do crédito tributário, seja de forma direta ou indireta. Essa é uma das condições de validade do crédito tributário e requisito essencial para que o referido goze do atributo da presunção de legitimidade, típica do ato administrativo.

Nesse sentido, é correto afirmar que apenas o ato administrativo que propicia a defesa do particular, dando conhecimento acerca dos fatos que lhe são imputados e das normas que lhe são aplicadas, pode ser presumido válido. A propósito do tema, são muito pertinentes as considerações de Raquel Machado infra colacionadas:

Assim o ato administrativo que gera presunção de validade é somente aquele que dá ao administrado condições para sua defesa, que lhe permitam conhecer os fatos que lhe estão sendo imputados e as normas que estão sendo aplicadas. Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer "se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida".<sup>60</sup>

Consoante o entendimento de que apenas o ato administrativo - crédito tributário - que propicia a defesa do particular é presumidamente válido, pode-se afirmar que crédito tributário lançado sob o pálio de presunção legal que não encerra conclusão lógica da ocorrência do fato gerador pela ocorrência do fato exponencial, e sem que esteja

---

<sup>60</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. Cit.* p. 78.



associada a outras provas que juntas possam logicamente presumir a ocorrência do fato gerador e permitir a defesa do contribuinte, não tem o condão de fundamentar o lançamento tributário, o que o torna inválido.

Logo, o crédito tributário que não é fundamentado não é revestido dos privilégios decorrentes da presunção de validade, típica dos atos administrativos. Do contrário, estaríamos diante de uma violação ao Princípio Constitucional do Devido Processo Legal e, de uma desnaturação da relação tributária, uma burla a todos os fins aos quais se presta o Estado de Direito.

## 5 DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### 5.1 O particularismo do Direito Processual Tributário

Consoante exposto no primeiro capítulo do presente trabalho, lançado o crédito tributário, nos moldes do art. 142 do CTN, observa-se o surgimento as lides tributárias, fruto da resistência do particular à pretensão da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário, as quais devem ser equacionadas através de critérios jurídicos, ou seja, por meio de processo administrativo e/ou judicial.

A equação de solução, que tem por eixo o processo tributário, deve considerar as partes dessa relação - Estado e contribuinte - e as particularidades inerentes à relação jurídica tributária assim como a atuação, e o fato de o Estado figurar nessa relação processual como autor e destinatário do comando normativo, além de titular do interesse objeto da lide.<sup>61</sup>

Ademais dos pontos já relacionados, é importante observar que o vínculo existente entre o Estado e um particular é diferente daqueles existentes entre os cidadãos e diferente de todas as demais espécies de relação entre Estado e cidadão.

Em razão das particularidades da relação tributária em que figuram como pólo ativo e passivo, respectivamente, Fisco e contribuinte, é que a doutrina de Carnelutti, já defendia a criação de um processo tributário.

Se per la composizione della lite tributaria il processo fosse fatto com'è fatto per ogni altro tipo de lite o almeno, per quella che si può chiamare da lite comune, a questo punto il fenomeno tributário sarebbe governato dal diritto (processuale) comune. Ma questo è proprio il momento per chiedere se, invece, i caratteri particolare del processo, onde alla lite tributaria come specie differenziata dalla lite comune, corrisponda, nello stesso rapporto rispetto al processo comune, il processo tributário.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p.115.

<sup>62</sup> CARNELUTTI. In: MARINS, James. *Op. Cit.* p. 117.

No mesmo senso, Rubens Gomes de Sousa, citado por James Marins, professa:

Essa linha de raciocínio, que reputamos exata conduz inexoravelmente à compreensão de que o processo tributário reclama regime e fundamentos próprios, lançando-se mão de princípios próprios ao regime processual tributário. Por isso a necessidade de implementação de uma magistratura fiscal própria e da adoção de um regime de harmonização entre a justiça judiciária e a justiça administrativa sem exclusão da supremacia do controle judicial, sempre com o uso parcimonioso dos institutos típicos do processo civil (vale insistir: “o processo tributário não pode se desenvolver segundo as regras do processo comum”).<sup>63</sup>

O processo tributário pode ser administrativo e judicial. Aquele será objeto desse capítulo e este será analisado, posteriormente.

## 5.2 O momento do início do processo administrativo tributário

A doutrina processualista tributária enfrenta problemas atinentes ao momento em que se tem por iniciado o processo tributário. Para analisarmos o tema, é importante considerarmos que o fenômeno processual tributário não se limita apenas ao processo judicial.

Apesar de cientes da existência de entendimento que defende a inexistência de processo administrativo, uma vez que segundo o mesmo não é possível existência de processo fora da jurisdição, nos alinhamos àqueles que adotam o entendimento contrário.

Entendemos que o processo administrativo uma vez destinado à solução de lides administrativas, por mais substantividade que possa ter, não tem natureza predominantemente administrativa, apresentando traços processuais.

Na defesa do tema, magistral é o discurso de James Marins *infra* transcrito:

---

<sup>63</sup> DE SOUSA, Rubens Gomes. In: Marins. *Op. Cit.* p. 133.

(...) há processo sem jurisdição e em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência da cristalização histórica e legal de instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da aplicação do princípio do *due process law* nas contendas deduzidas perante a Administração, muitas vezes com gênese constitucional, como no caso do Direito brasileiro. Ademais disso, além de semelhante modo de pensar não se enquadrar necessariamente na tese unitarista, não representa fenômeno indesejado, mas, ao contrário, é circunstância evolutiva, fruto do aperfeiçoamento de nossas instituições jurídicas em face do enriquecimento e aperfeiçoamento do próprio princípio do Estado de Direito.<sup>64</sup>

Em virtude da divergência apontada, a doutrina não chega a um consenso sobre o momento em que se inicia a etapa processual tributária e a carência de disciplina legislativa acerca do tema fomenta equívocos, assim como, a divergência existente nas legislações regulamentadoras do processo administrativo fiscal sobre institutos processuais, nas esferas federal, estaduais e municipais, acirra as discussões acerca da matéria.

Na precisão desse momento, é importante ter em mente a existência de etapas procedimentais e processuais da atividade lançadora, as quais não se confundem. A etapa processual inicia-se no momento em que o contribuinte através de impugnação, formaliza a sua irrevogação ao ato administrativo (art. 14, Decreto nº 70.235/72).<sup>65</sup>

Observe-se que o que efetivamente caracteriza o início do processo fiscal não é a bilateralidade do procedimento administrativo, pois na etapa procedimental pode ser verificada a participação do contribuinte o que não transmuda o procedimento em processo.

Para James Marins até o presente momento, o que caracteriza o início da fase processual é sua litigiosidade, já que até então o Estado não formalizou a sua pretensão, há mera litigiosidade. Em suas próprias palavras:

Pode-se então asserir, com absoluta segurança, que a partir da Constituição de 1988, é a configuração administrativa da litigiosidade entre Administração Pública e o administrado que dispara o mecanismo de natureza processual. Ou, por outro modo, é a resistência oferecida formalmente pelo contribuinte à pretensão do Fisco que imprime dimensão processual ao iter até então administrativo.

Estando então em jogo a liberdade e a propriedade, os valores máximos a serem prestigiados no percurso administrativo, enquanto atividade de controle do lançamento,

<sup>64</sup> MARINS. *Op. Cit.* pp. 137-138.

<sup>65</sup> MARINS. *Op. Cit.* p. 144.

da penalidade e da notificação dirigida ao sujeito passivo, a tutela processual de tais valores procede-se através do devido processo legal em seu sentido processual (procedural due process) que, segundo Nery, caracteriza-se justamente pelo trinômio vida-liberdade-propriedade.<sup>66</sup>

Apesar de entendermos que a teoria de James Marins é perfeitamente adequada ao processo administrativo fiscal na esfera federal, acreditamos que a mesma não se adequa bem a essa modalidade de processo realizada em alguns Estados da Federação, em que a revelia conduz a instauração do processo.

É o que verificamos no Estado do Ceará e no Estado do Rio Grande do Norte. Conforme se pode verificar, a legislação, respectivamente *in verbis*, que regulamenta o processo administrativo na esfera estadual nesses estados prevê a instauração do processo pela impugnação e pela revelia.

Art. 50. Instaura-se a relação contenciosa administrativa pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia.<sup>67</sup>

Art. 19. Decorrido o prazo de impugnação, previsto no art. 83, se o autuado não tiver cumprido a exigência ou apresentado impugnação, a autoridade preparadora deverá lavrar nos autos o Termo de Revelia e proferir decisão no prazo de 30 (trinta) dias. (nova redação dada a todo o artigo pelo Decreto 14.762, de 11 de fevereiro de 2000)

§ 1º Se o sujeito passivo não apresentar defesa no prazo regulamentar mas interpuser tempestivamente o Recurso Voluntário, os autos deverão ser encaminhados ao autuante para que este apresente as contra-razões no prazo de 10 (dez) dias, a contar do seu recebimento. (NR)<sup>68</sup>

Por força dessa constatação, nos posicionamos no sentido de que o processo administrativo inicia-se com apresentação de impugnação, quando assim o determinar a lei como meio exclusivo de instauração da fase contenciosa administrativa e com o decurso do prazo para impugnação do ato administrativo, nos demais casos.

---

<sup>66</sup> Idem. pp. 147-149.

<sup>67</sup> Estado do Ceará. Lei nº 12.732/97.

<sup>68</sup> Estado do Rio Grande do Norte. Decreto nº 13.786/98

### 5.3 Distribuição do ônus da prova

Feitas essas considerações preliminares, passemos a análise de questão preocupante para os estudiosos do Direito Processual Tributário, a saber: a teoria da prova no processo administrativo.

A razão da sobredita preocupação repousa no fato de não existirem elementos legislativos suficientes acerca do tema e no fato de não existir considerável produção doutrinária que trate do mesmo.

A legislação federal que regulamenta o processo administrativo traz alguns dispositivos acerca do tema, os quais, no entanto, não são suficientes para a elaboração de uma teoria da prova no processo administrativo tributário, embora o Hugo de Brito Machado Segundo defenda que o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 orienta a distribuição do ônus da prova no processo administrativo tributário nos seguintes termos.

Ainda centrados na legislação processual tributária federal, veremos que o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 impõe à autoridade autuante que instrua o ato de lançamento com “todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Em outras palavras, cabe à autoridade que profere o ato administrativo de lançamento (ou qualquer outro ato administrativo), fundamentá-lo, e instruí-lo com os elementos de prova das afirmações contidas na citada fundamentação. O ônus da prova, nesse momento, é da Administração, e não do Administrado. Trata-se de regra aplicável a quaisquer atos administrativos, decorrente do dever que tem a administração de fundamentá-los, e de regra de Teoria Geral das Provas, segundo a qual o ônus de provar é de quem tem o ônus de alegar (no caso, de fundamentar).<sup>69</sup>

Assim não o entendemos, conforme a demonstrar.

A Lei nº 9.784/99 traz apenas alguns dispositivos acerca do tema, dentre os quais destacamos os mais relevantes ao estudo que ora desenvolvemos sobre o tema: o art. 2º, parágrafo único, o qual determina que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de garantia dos direitos à produção de provas nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

---

<sup>69</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 158.

O art. 29 estabelece que as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

O art. 30, por sua vez, estabelece a inadmissibilidade de provas obtidas por meio ilícito, enquanto o art. 36 institui que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e o art. 37 desta lei dispõe que quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Por fim, o art. 38 estabelece que 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.

O Decreto nº 70.235/72, por sua vez, traz alguns dispositivos sobre o tema da prova dentre os quais destacamos, o art. 9º retro mencionado, o qual determina que autos de infração ou notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O art. 16, caput, determina que a impugnação mencionará as provas que possuir, assim como as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; o parágrafo quarto do referido artigo, no entanto, determina que a prova não apenas deverá ser determinada, como apresentada, precluindo o direito de o

impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nesses casos determina o decreto em comento que a juntada de documentos deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, o pedido.

Por fim, o art. 29 indica que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Observa-se, portanto, que na referida legislação, conforme anunciado, há poucos elementos úteis ao desenvolvimento de uma teoria da prova no processo administrativo fiscal, na esfera federal.

Há menção apenas à prova documental e pericial, não se esclarecendo sobre a viabilidade de outros meios de prova. Por outro lado, observa-se que os dispositivos insertos nos artigos 37 e 38 da Lei nº 9. 784/99 os mais pertinentes sobre a teoria da prova no processo administrativo fiscal, esboça-se uma distribuição da prova segundo o interesse de quem faz a alegação, conforme a Teoria Geral da Prova instituída no Código de Processo Civil.

Observa-se ainda a ausência de dispositivos acerca da produção de prova pela Fazenda Pública, o que pode levar a conclusão equivocada de que no processo administrativo fiscal o ônus da prova compete exclusivamente ao contribuinte.

Todavia, vale salientar que a fase contenciosa do lançamento do crédito tributário - processo administrativo - é orientada pelo Princípio do Inquisitivo e pelo Princípio da Verdade Material, porque, através do lançamento do crédito tributário, a



Administração Pública investe acusação de prática de ato ao contribuinte, daí também o seu dever de buscar a verdade real acerca dos fatos suscitados. Essa é sobretudo uma imposição do art. 142, do CTN, que indubitavelmente tem reflexos nessa fase da constituição do crédito tributário.

Ademais, no momento da instauração do contencioso, seja ele entendido como fase do lançamento ou como processo instaurado no interesse do contribuinte, Fazenda e contribuinte, por força dos imperativos do Estado Democrático de Direito, especialmente, dos direitos e garantias resultantes do Princípio do Devido Processo Legal e da idéia de justo processo, nivelam-se, o que os tornam igualmente sujeitos de prova, segundo a doutrina autorizada de Paulo Celso B. Bonilha.

(...) o princípio que prevalece na fase contenciosa é o da distribuição da justiça, que exige a descoberta da verdade em relação a suposta legitimidade do lançamento. O livre convencimento da autoridade julgadora a respeito dessa verdade dependerá, como vimos, dos elementos de prova e estes da atividade probatória exercida pelas partes. São sujeitos da prova, assim, tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas opostas pretensões. Esse direito de prova dos titulares da relação processual convive com o poder atribuído às autoridades julgadoras de complementar prova.<sup>70</sup>

A esse respeito deve-se ter, de forma bem clara, que em um Estado Democrático de Direito, o princípio que deve inspirar predominantemente a atividade estatal é a distribuição da justiça, uma vez que este é um pré - requisito para construção de uma sociedade justa.

Entretanto, a distribuição de justiça não é de modo algum tarefa fácil que se exaure na mera possibilidade de controle, por parte do cidadão, da atividade estatal, ou na possibilidade de revisão dos atos administrativos, adentra na questão da justiça dos julgamentos em sede administrativa e judicial que, por sua vez, implica na descoberta da verdade material dos fatos controversos.

---

<sup>70</sup> BONILHA, Paulo Celso B., **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 67.

Assim a função estatal no processo administrativo contencioso, que a princípio era apenas a de aplicar a lei ao fato, revela-se muito complexa na prática, posto que a descoberta da realidade dos fatos como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova a qual traz consigo a problemática sobre o ônus de sua produção e as indagações que lhe são pertinentes, tais como a quem compete à produção de prova nessa modalidade de processo.

A prova no processo administrativo fiscal cabe à Fazenda, que por força do art. 142 do Código Tributário Nacional, tem a competência exclusiva de procedimentalizar o lançamento tributário? Ou, cabe ao contribuinte que, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, ao promover a impugnação da exigência fiscal instaura a fase contenciosa do procedimento fiscal, ou seja, o processo administrativo fiscal, devendo fazer constar na impugnação os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (art. 16, inc. III, Dec. nº 70.235/72)?

De acordo com a Teoria Geral da Prova que norteia a distribuição do ônus da prova no processo comum, tem-se no meio jurídico a idéia pré-concebida de que o ônus de provar recai sobre aquele que alega os fatos, entretanto, a questão, no bojo do processo administrativo fiscal, transcende os limites do supracitado preceito, que, frise-se uma vez mais é orientador da instrução no processo comum.

A Teoria Geral da Prova do processo comum não é suficiente para explicar a questão do ônus da prova em ramos do Direito Público, especialmente no caso do processo administrativo fiscal, até mesmo porque se tratam de modalidades processuais absolutamente diversas.

Nesse viés é importante destacar que, embora ultrapassada a divisão dos ramos do Direito em Público e Privado, a fim de construirmos esse raciocínio, se nos afigura pertinente essa divisão.

O Direito Civil é um ramo privado, regulamenta relações entre particulares, já o Direito Tributário é um ramo público, regulamenta relações tributárias, obviamente, entre Estado e particular. Por ser o Direito Tributário propenso à conciliação de interesses entre partes tão desiguais, os preceitos que norteiam a produção da prova no processo tributário serão regras próprias estabelecidas na legislação e, na sua ausência, aquelas alcançadas pelos Princípios do Direito Processual Tributário, pelos Princípios Gerais do Direito, pela analogia, pelos costumes e pelos estudos doutrinários.

Ademais, deve-se considerar, antes de tudo, que por trás de qualquer tipo de defesa processual do contribuinte contra o pagamento de tributo exigido pela Fazenda, há um lançamento fiscal, que deverá ser operado consoante art. 142 do Código Tributário Nacional, ato administrativo de cunho acusatório, que têm como fundamento fatos, os quais devem ser ampla e incontroversamente demonstrados.

A natureza dos atos administrativos supracitados, em um Estado Democrático de Direito, impõe a prova de sua ocorrência, razão pela qual a Fazenda, enquanto órgão estatal, não pode valer-se do Princípio da Presunção da Legitimidade dos Atos Administrativos, para inverter o ônus da prova no curso do processo administrativo.

Do mesmo modo, a Fazenda Pública não pode distorcer a interpretação desse princípio concernente a relação material entre contribuinte e o Fisco, levando a produzir efeitos em sua relação processual com o contribuinte de modo a fazer recair sobre ele todo o ônus probatório, gozando de uma posição privilegiada já que não necessita produzir provas de suas pretensões e tornando, em muitos casos, impossível a defesa do contribuinte contra o seu ato acusatório.

Consoante entendimento de Francesco Tesauro, brilhante jurista italiano, citado por Paulo Celso Bonilha<sup>71</sup>, não se pode mais crer na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e aceitar que tal atributo do ato administrativo exonere a Administração de provar os fatos que afirma no ato do lançamento.

No mesmo sentido se manifesta Gian Antonio Micheli, renomado professor e doutrinador italiano, também citado por Paulo Bonilha:

Não pode ser, ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precipitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida.<sup>72</sup>

A presunção de legitimidade do ato administrativo não exime a Administração de provar o fundamento e a legitimidade do lançamento fiscal no processo administrativo, posto que como anteriormente mencionado não há relação direta entre a presunção de legitimidade do ato de lançamento (relação material) e distribuição do ônus da prova (relação processual).

Nesse viés, importante colacionar o entendimento de Paulo Bonilha:

Não há, portanto, em decorrência da presunção de legitimidade do ato do lançamento, qualquer relação direta com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova.<sup>73</sup>

Há doutrinadores que, como Alberto Xavier, defendem vorazmente que o encargo probatório no processo administrativo da Fazenda Pública tem caráter severo, de tal modo que é inadequada a denominação nesses caso de ônus da prova. Para o referido tributarista trata-se na verdade de um dever de investigação.

---

<sup>71</sup> TESAURO, Francesco. In: BONILHA. *Op. Cit.* p. 75

<sup>72</sup> MICHELI, Gian Antonio. In: BONILHA *Op. Cit.* p. 75.

<sup>73</sup> *Idem.* pp. 75-76.

Ao contrário de que se entendia a antiga jurisprudência do Reichsfinanzhof e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por RAUSCHNING, BERGER e LOUVEAUX, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação (...)<sup>74</sup>

Desta feita conclui-se, portanto, que compete a Fazenda provar os fatos que fundamentam a sua pretensão exposta no lançamento fiscal ou no auto de infração. Logo, a Fazenda orientada pelo princípio basilar da distribuição de justiça, não pode pretender o pagamento do imposto sem oferecer uma prova ainda que mínima sobre a existência dos fatos alegados.

Não é o contribuinte que deve provar a falsidade dos fatos por ela alegados como fundamentadores da pretensão fazendária, independentemente de sua posição processual.

Assim sendo, se elementos fundamentadores do lançamento se ressentir de certeza ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência.<sup>75</sup> E caso a Fazenda não logre êxito em comprovar os fatos alegados como fundamento de seu ato, ele é nulo, conforme preceitua o jurista Francesco Tesauro:

No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento; se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa é a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda.<sup>76</sup>

A propósito, magistral é o trecho abaixo transcrito da obra de Bonilha:

Se é verdade que a conformação peculiar do processo administrativo tributário exige do contribuinte impugnante, no início, a prova dos fatos que afirma, isto significa, como vimos, que, no decurso do processo, seja de sua incumbência toda a carga probatória. Tampouco a presunção de legitimidade do ato de lançamento dispensa a Administração

<sup>74</sup> XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.155-156.

<sup>75</sup> BONILHA. *Op. Cit.* p.76.

<sup>76</sup> TESAURO. In: *Ibidem*.

do ônus de provar os fatos de seu interesse e que fundamentam a pretensão do crédito tributário, sob pena de anulamento do ato.<sup>77</sup>

É importante observar, contudo que o fato de a Administração Fazendária ser responsável pela instrução probatória não significa que o contribuinte não tenha qualquer ônus nessa fase procedimental, pois como bem observa Francesco Tesauro, compete ao contribuinte fornecer os documentos que possuir ao Fisco na empreitada da descoberta da verdade nessa modalidade processual.

Prima che nel processo, il problema della prova (e del relativo onore) si pone nel procedimento amministrativo, ove l'Amministrazione ha l'onore di acquisire la prova dei fatti, sui quali si basa il provvimento. Nel procedimento l'Amministrazione ha il potere di richiedere, e il contribuente ha l'onore di fornire, i documenti che dimostrano la sussistenza dei fatti che riducono l'imponibile o l'imposta, o la sussistenza di circostanze da cui deriva un'esenzione o un'agevolazione.<sup>78</sup>

Por fim saliente-se que o fato de a lei e o decreto que regulamentam o processo administrativo fiscal conferirem à Administração Pública amplos poderes de instrução lhe acarreta a responsabilidade pela instrução do processo e não apenas na fase preparatória, mas durante todo o processo, pois em se tratando de Administração Pública não há poder, sem respectivo dever.

Acerca do tema, elucidativo é o discurso de Helly Lopes Meirelles:

O poder-dever de agir da autoridade pública hoje reconhecido pacificamente pela jurisprudência e pela doutrina. O poder tem para o agente público o significado de dever para com a comunidade e para com os indivíduos, no sentido de que quem o detém está sempre na obrigação de exercitá-lo. (...)

Se para o particular o poder de agir é uma faculdade, para o administrador público é uma obrigação de atuar, desde que se apresente o ensejo de exercitá-lo em benefício da comunidade. É que o Direito Público ajunta ao poder do administrador o dever de administrar.

A propósito, já proclamou o colendo TFR que “o vocábulo poder significa dever quando se trata de atribuições de autoridades administrativas”.(...).<sup>79</sup>

Nesse sentido se é concedido à Fazenda, amplo poder instrutório, ela tem o dever, e não uma mera faculdade, de exercê-lo em benefício de todos os contribuintes.

<sup>77</sup> BONILHA. *Op. Cit.* p. 77.

<sup>78</sup> TESAURO, Francesco. **Instituzioni di Diritto Tributario**. Parte Generale. 10. ed. Torino:UTET Giuridica, 2009, p. 380.

<sup>79</sup> MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, pp. 89-90.

Portanto, se o contribuinte suscita alegação em sua defesa e não tem condições de prová-la dada a sua hipossuficiência na relação tributária e processual tributária, a Fazenda deve, obrigatoriamente e nos termos da lei, buscar a prova necessária à elucidação dos fatos, assim como no caso de indeferimento de alguma prova deve explicitar as razões pelas quais tomou essa decisão.<sup>80</sup>

A propósito assim se manifesta Hugo de Brito Machado Segundo em dois momentos de sua obra *Processo Tributário*:

(...) a autoridade administrativa deve buscar o conhecimento da verdade quanto aos fatos, independentemente do que for acostado aos autos pela parte ou pelas partes. Isso porque, em face e sua vinculação à legalidade, não é dado ao Fisco exigir tributo com base na omissão, na inércia ou na ineficiência do contribuinte na demonstração de fatos importantes ao adequado deslinde da questão.

(...)

Em face do princípio da verdade material, sempre que o ato impugnado for formalmente válido, porque razoavelmente demonstrada a ocorrência de fatos relevantes ao deslinde da questão, a autoridade administrativa deverá, independentemente do que o impugnante do que o impugnante conseguir trazer aos autos, determinar de ofício a produção das provas que se mostrarem necessárias à elucidação de tais fatos. A não-produção de tais provas somente será admissível caso sejam prescindíveis ou impraticáveis.<sup>81</sup>

A Administração Pública Tributária deve não apenas investigar as alegações supracitadas, mas tem o dever de responder no ato decisório os argumentos aduzidos na impugnação, uma vez que deve decidir considerando todos os dados que envolvem a questão litigiosa, independentemente de produção pelo contribuinte, o que implica, repita-se, em dever dela de investigar o caso.

Somente ao final do processo administrativo tributário a partir do momento que o crédito tributário é inscrito em Dívida Ativa é que se verifica a produção de efeitos decorrentes da presunção de legitimidade do lançamento tributário.

Por fim é de se observar ainda, conforme afirma Marco Aurélio Greco, que o simples fato de o Código Tributário, em seu art. 151, III, prever que as “reclamações e recursos” administrativos suspendem a exigibilidade do crédito, demonstra que até o fim do processo administrativo não se pode falar em presunção de validade de existência. Com efeito, se essa presunção existisse mesmo em face do lançamento impugnado, não haveria razão para a defesa suspender a exigibilidade do crédito, que poderia desde logo

<sup>80</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. Cit.* p. 82.

<sup>81</sup> SEGUNDO. *Op. Cit.* pp.161-163.

ser inscrito. Tanto é assim que o art. 204 do CTN afirma que o crédito somente se torna líquido e certo com sua inscrição na dívida ativa.<sup>82</sup>

---

<sup>82</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. Cit.* p. 82.



## **6 O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO JUDICIAL**

### **6.1 Sistemática da distribuição da prova no atual modelo processual**

Conforme já demonstramos no capítulo anterior, a lide tributária tem particularidades em relação à lide comum, o que torna inadequado que seja dirimida nos mesmos moldes do processo comum.

A lide tributária precisa ser equacionada por um tipo de processo que atento às suas peculiaridades estabeleça regras e princípios destinados a tal fim. Eis, portanto, a razão do Direito Processual Tributário.

Ao contrário do que ocorre com o processo administrativo tributário, a existência, a viabilidade do processo judicial tributário não é questionada, uma vez que este se realiza perante uma jurisdição. Todavia, a despeito de suas peculiaridades, não existe legislação que regularmente essa modalidade processual, de modo que suas diversas ações, dentre as quais citamos, ação declaratória, ação de repetição de indébito, ação de compensação de créditos tributários, ação anulatória, ação de consignação em pagamento, execução fiscal e embargos do devedor, são regidas analogicamente pela disciplina judicial das lides comuns, ou seja, pelo Código de Processo Civil.

Ao revés, o processo administrativo tributário apesar de receber críticas sobre sua viabilidade jurídica, conta nas diversas esferas da Administração Pública com regulamento próprio, ainda que parco.

Ocorre que estruturas fundamentais da lide comum, nem sempre se mostram apropriadas para responder às demandas das relações conflituosas entre Poder

Público (Fazenda Pública) e cidadão contribuinte<sup>83</sup>, é o caso, por exemplo, do art. 333 do Código de Processo Civil que distribui o ônus da prova na relação processual civil da seguinte forma: ao autor compete a prova do fato constitutivo do seu direito e ao réu compete a prova do fato impeditivo, extintivo ou modificativo do direito do autor.

Consoante essa regra, ao contribuinte toca a prova em quase todas as modalidades de ações do processo judicial tributário, posto que praticamente em todas elas, exceto a execução fiscal, figura como pólo ativo da relação processual.

Se observarmos que na execução fiscal não há necessidade de a Fazenda Pública provar a relação material alegada, apenas a existência de crédito líquido, certo e exigível, consubstanciado em Certidão de Dívida Ativa - CDA - constatamos, na prática, ausência de qualquer ônus da Fazenda de produzir provas.

O contribuinte por estar quase sempre na contingência de agir, na sistemática probatória do CPC, deve categoricamente apresentar prova dos fatos que alega ocorridos, o que em muitas circunstâncias dificulta imensuravelmente a defesa de sua posição processual.

Todavia, conforme lição de Dinamarco, a que nos referimos anteriormente, o ônus da prova não deve ser um encargo muito pesado para a parte, daí que o contribuinte não deve ser compelido a produzir provas impossíveis contra o lançamento fiscal.

Nos casos em que o lançamento que não seja devidamente fundamentado, não se deve exigir do contribuinte prova impossível, basta que ele prove que a existência do fato gerador não restou comprovada pela Administração, seja na fase de lançamento ou na fase contenciosa. É o que professa Raquel Machado no trecho infratranscrito:

---

<sup>83</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

No âmbito do processo judicial, caso o ato administrativo não seja devidamente fundamentado (com motivação inteligível e provas), o contribuinte não deve ser compelido a produzir provas de impossível concretização, sendo-lhe suficiente demonstrar que a ocorrência do fato gerador não restou comprovada pela Administração, não sendo justo fazer-lhe qualquer exigência em sentido contrário.<sup>84</sup>

Também nos casos de execução fiscal, a Administração Pública não pode valer-se da presunção de validade do lançamento fiscal, enquanto modalidade de ato administrativo, da presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita e do efeito de prova pré-constituída da Certidão de Dívida Ativa, instituídos no art. 204 do Código Tributário Nacional, para o recebimento de crédito infundado.

Nos embargos do devedor apresentados contra a execução baseada em crédito cujo fato gerador não esteja devidamente comprovado ou em ação anulatória com o mesmo fim, o contribuinte não precisa fazer prova de que o fato gerador não ocorreu, até porque isso seria exigir prova negativa, basta provar que não restou demonstrada a ocorrência do fato gerador pela Administração.

O art. 204 do CTN apenas atribui ao contribuinte o ônus de se submeter à execução do crédito regularmente inscrito. A presunção de liquidez e certeza a que se refere esse artigo diz respeito à presunção de que houve um processo regular equivalente àquele crédito. A demonstração, pelo contribuinte, de que o fato gerador não foi devidamente fundamentado e comprovado pela Administração é suficiente para comprovar que o processo de constituição do crédito não foi regular. Este artigo, assim, não exige, de modo algum, do contribuinte a prova negativa de um fato simplesmente afirmado pela Administração tributária.<sup>85</sup>

Ademais, deve-se ter sempre em mente que a presunção do ato administrativo apenas é extensiva aos fatos que o fundamentam, consoante defende Raquel Machado, e que o lançamento só é presumido válido na medida da validade dos atos que o fundamentam. Assim a validade do lançamento tributário é afetada no momento em se demonstra em juízo, através de provas idôneas, que os fatos que o fundamentam não são verdadeiros.

---

<sup>84</sup> MACHADO. *Op. Cit.* p.88.

<sup>85</sup> MACHADO. *Op. Cit.* p.88.

Não existe, portanto, uma presunção absoluta inabalável do lançamento, a presunção dos atos administrativos é sempre relativa e os documentos particulares, desde que idôneos, podem e devem ser admitidos como meios de prova contra tais atos. Entretanto, não raro magistrados estendem os efeitos da presunção de validade do ato administrativo para duvidar da validade de documentos inidôneos trazidos em juízo pelo contribuinte.

Em outras palavras, o contribuinte vê-se na seguinte situação: o ato administrativo de lançamento de crédito tributário ou com qualquer outro teor, após trânsito em julgado de decisão administrativa, prolatada no bojo de processo orientado sob a égide dos Princípios do Contraditório, da Ampla Defesa e da Busca da Verdade Real é presumido válido até decisão judicial que o anule; o contribuinte através de ação apresenta provas de que aquele ato não é válido, mas suas provas são tidas como inidôneas porque contrárias ao ato administrativo.

A situação retro descrita seria jocosa, se não estivesse em jogo a distribuição da justiça, fim precípua do processo.

Conclui-se, portanto que na sistemática atual do processo tributário, o ônus da prova compete ao contribuinte, na condição de autor das ações judiciais tributárias, mas que a produção da prova contra lançamento fiscal deve ser orientada pelos seguintes postulados: a presunção dos atos administrativos é sempre relativa, podendo ser produzida prova em sentido contrário; o que deve ser objeto da prova não é necessariamente o ato em si, mas sua fundamentação, ou seja, em muitos casos para ter êxito na demanda basta o contribuinte provar que a Administração não comprovou a ocorrência do fato gerador, como devido nos termos do art. 142 do CTN; e os documentos particulares desde que idôneos são sempre aptos a servirem de meio de prova.

## 6.2 A Teoria da Dinâmica Distribuição do Ônus da Prova e suas influências no processo tributário

Conforme anteriormente anunciado, a doutrina processualista, a nível mundial, vem divulgando a Teoria Dinâmica Distribuição do Ônus da Prova, a qual defende que a distribuição do ônus da prova, deverá ser feita em cada caso por força de decisão judicial, segundo o critério da parte que apresente melhores condições de produzi-la, independentemente de sua posição processual.

A despeito de essa ser uma tendência mundial, no Brasil só existe previsão da distribuição do ônus da prova pelo juiz, de acordo com as peculiaridades do caso concreto na Lei nº 8.078/90 - Código de Defesa do Consumidor.

Considerando as peculiaridades da relação tributária que justificam a existência de um processo diferenciado para equacionar as lides delas resultantes, pois a onipotência do Estado em face do contribuinte permanece preservada na relação processual, verifica-se a importância de mecanismos que assegurem a igualdade material entre as partes litigantes dessa relação, independentemente de sua identidade, pois consoante Sandra dos Santos<sup>86</sup>, de nada adianta elaborar leis visando à proteção da parte mais fraca na relação litigiosa se inexistente um sistema processual que atenda às suas necessidades.

A aplicação da Teoria da Dinâmica Distribuição é um meio de assegurar a igualdade entre as partes na relação processual tributário, um mecanismo de preservação do Princípio da Igualdade e também do Devido Processo Legal e até mesmo de assegurar o acesso à Justiça.

---

<sup>86</sup> DOS SANTOS. *Op. Cit.* p. 36.

Para além das relações consumeiristas, existem relações processuais que ante a desigualdade entre as partes da relação precisam receber atenção especial, no sentido de equipará-las e uma forma de o fazer é através da distribuição do ônus da prova no caso concreto à parte que tenha melhores condições de arcá-lo.

Os cidadãos devem ter à sua disposição instrumentos processuais para a concreta efetividade da tutela de seus direitos, motivo que, só por si, torna imprescindível a aplicação do instituto da inversão do ônus da prova, em qualquer relação jurídica de natureza civil, como garantia constitucional do devido processo legal.<sup>87</sup>

Nesse sentido Sandra dos Santos<sup>88</sup> defende que o instituto da inversão processual do ônus da prova deve ser largamente utilizado na medida em que nos deparemos com situação de desigualdade entre as partes.

Logo, considerada a onipotência da Fazenda Pública em relação ao contribuinte, observamos que este encontra-se em situação de hipossuficiência em relação àquele e, portanto, deve ser beneficiado pelos efeitos da Teoria da Dinâmica Distribuição do Ônus da Prova.

Caso emblemático em que deveria ser invertido o ônus da prova, trazido à tona por Sandra dos Santos<sup>89</sup> na defesa da aplicação dessa teoria em outras relações que não a consumeirista, é o da Fazenda Municipal que executa CDA referente a IPTU contra contribuinte, e este, em sede de embargos do devedor, alega o não recebimento do aviso de lançamento.

Ante a impossibilidade de o contribuinte produzir prova do fato suscitado e considerada a sua hipossuficiência em relação à Fazenda, defende a autora que o juiz no caso concreto deveria inverter o ônus da instrução probatória para a Fazenda que tem maiores condições de produzir a prova em questão, mesmo figurando como ré nessa

---

<sup>87</sup> DOS SANTOS. *Op. Cit.* p. 99.

<sup>88</sup> *Idem.* p. 93.

<sup>89</sup> *Ibidem.*

relação processual. Nesse caso, a ré deve provar o fato impeditivo daquele alegado pelo contribuinte, mesmo que esse não tenha produzido prova do fato constitutivo do seu direito.

Manifestamo-nos, no sentido de acatar a tese da autora, pois acreditamos que a inversão do ônus da prova nos casos em que se constata a hipossuficiência de uma das partes litigantes é sem dúvida mecanismo garantidor do Princípio do Devido Processo Legal, na medida em que no processo tributário, promove-se a igualdade material entre as partes e, conseqüentemente, a distribuição da justiça, fim precípua da função jurisdicional.

## **SÍNTESE CONCLUSIVA**

O crédito tributário enquanto ato administrativo goza das prerrogativas da presunção de veracidade, todavia, o referido ato apenas se reveste de tais prerrogativas enquanto devidamente fundamentado e pautado em robustas provas da ocorrência do fato gerador.

Na constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública tem o dever de provar a ocorrência do fato de que é resultante o seu direito de exigir prestação pecuniária por parte do sujeito passivo. Frise-se que esse não se trata, contudo, de ônus de provar, mas dever de fazê-lo, por força do referido dispositivo legal e uma vez que essa é condição imprescindível à garantia da ampla defesa, haja vista que o contribuinte só pode defender-se de acusação pautada em fundamentos lógicos.

Nos casos de presunção legal relativa, admite-se, contudo, que o encargo de demonstrar a não ocorrência do fato gerador seja revertida para o contribuinte, no entanto antes de estabelecer qualquer presunção e de usá-la na subsunção dos fatos à norma, a Administração Pública, deve apreciar sempre a lógica entre o fato exponencial e o fato presumido e a viabilidade de defesa do contribuinte na ocorrência de sua aplicação, de modo a preservar sempre o Princípio do Devido Processo Legal.

Constituído o crédito tributário e instaurado o processo administrativo tributário, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador nesse momento é sempre da Fazenda, uma vez considerados o preceito inserto no art. 142 do CTN e os postulados decorrentes do Princípio do Devido Processo Legal, dentro os quais destacamos o Princípio da Busca da Verdade Material. A prova acerca do fato gerador que, já deve estar devidamente consubstanciada na fundamentação do lançamento tributário, deve ser



dissecada pelo órgão julgador a fim de verificar a sua idoneidade para provar os fatos alegados pela Administração Pública.

Ademais, por força de seu poder-dever de ampla instrução probatória, a Fazenda Pública, enquanto órgão julgador do processo, deve primar pela constituição da prova, ainda quando essa tem como objeto fato suscitado pelo contribuinte.

Em sede de processo judicial, a prova compete ao contribuinte, todavia, esse ônus probatório não deve se revelar no caso concreto o encargo de produzir prova difícil, pois consoante a lição de Dinamarco, o ônus da prova não pode se traduzir em encargo muito pesado, que implique no cerceamento ao direito de defesa da posição processual do litigante.

O contribuinte para defender a sua posição processual está onerado nessa modalidade processual apenas a demonstrar a carência da fundamentação do lançamento tributário e a deficiência das provas apresentadas pela Fazenda.

Assim, e uma vez considerada a hipossuficiência do contribuinte em face da Fazenda Pública, sempre que o juiz verifique que essa possui melhores condições de produzir a prova que aproveita ao contribuinte, deve determinar-lhe que a produza, independentemente de sua posição processual, conforme preceitua a doutrina da carga probatória dinâmica.

## REFERÊNCIAS

### Doutrina

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

ANCONA, Elvio. **Sul “giusto processo” della giustizia e della verità nel processo**.

Disponível em: [http://www.filosofiadeldiritto.it/Ancona%20\(giurisprudenza\)2.2005.htm](http://www.filosofiadeldiritto.it/Ancona%20(giurisprudenza)2.2005.htm)

Acessado em: 07.03.2010.

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

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

DE AZEVEDO, Antônio Danilo Moura. **A Teoria Dinâmica da Distribuição do Ônus da Prova no Direito Processual Civil**. Disponível em: <http://br.monografias.com/trabalhos-pdf901/a-teoria-dinamica/a-teoria-dinamica.shtml>. Acessado em: 18.02.2010.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

DE MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. II. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. III. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Jurídico Atlas, 2001.

DOS SANTOS, Sandra Aparecida Sá. **A inversão do ônus da prova**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

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

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Escolar da Língua Portuguesa**. São Paulo: Nova Fronteira, 1988.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **A prova no Processo Tributário – presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 96. 2003.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 3. ed. São Paulo: Dialética. 2003.

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

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Processo Penal e Execução Penal**. 3.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

PELLEGRINI, Flávio de Magalhães Barros. **O princípio da ampla defesa – uma reconstrução a partir do paradigma do Estado Democrático de Direito**. Disponível em: <[http://conpedi.org/.../Flaviane%20Magalhaes\\_Marius%20Fernando%20e%20Natalia%20Chernicharo](http://conpedi.org/.../Flaviane%20Magalhaes_Marius%20Fernando%20e%20Natalia%20Chernicharo)> Acessado em: 07.03.2010.

RUSSO, Luciana. **Devido Processo Legal e Direito ao Procedimento Adequado**. Direito e Justiça – O Estado do Paraná. Disponível em: <http://parana-online.com.br/canal/direito-e-justica/news/257811/?noticia=DEVIDO+PROCESSO+LEGAL+E+DIREITO+AO+PROCEDIMENTO+ADEQUADO> Acessado em: 07.03.2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Crédito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentus. 2004.

TESAURO, Francesco. **Instituzioni di Diritto Tributario**. Parte Generale. 10. ed. Torino:UTET Giuridica. 2009.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 47. ed. São Paulo: Editora Forense. 2007.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

## **Legislação**

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972.

BRASIL. Lei nº 3.931 de 3 de outubro de 1941.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973.

BRASIL. Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990.

BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

CEARÁ. Lei nº 12.732 de 24 de setembro de 1997.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 13.786 de 1998.

## **Jurisprudência**

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO ESTADO DO CEARÁ. Disponível em:  
[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/jurisprudencia\\_ementarios.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/jurisprudencia_ementarios.asp).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Disponível em:  
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Ementario/consultaEmentario.jsf>