LÚCIA SPOLADORE VITTORI
SUZETE SIGUINOLFI DE MOURA

VALOR PROBANTE DOS DOCUMENTOS PARA MANUTENÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

LONDRINA
2003

PENSAMENTO

"A verdade não pertence a quem a descobre mas a quem a prova".

Jean-Baptiste Say

MENSAGEM

Dedicamos este estudo, a todos aqueles que em Postos Fiscais cumprem o seu trabalho, beneficiando anonimamente toda uma sociedade.

AGRADECIMENTOS

A meu esposo, a quem devo este ciclo de estudos, pela sua ajuda determinada e inteligente.

Aos professores, que me acompanharam e incentivaram durante todo o curso.

Aos colegas e amigos, pelo estímulo e solidariedade freqüentes.

RESUMO

VITTORI, L. S.; MOURA, S. S. **VALOR PROBANTE DOS DOCUMENTOS PARA MANUTENÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.**
Desde a Antigüidade, ocupa a prova uma importante posição no processo com valores insculpidos na tradição do ordenamento jurídico brasileiro. Esta monografia analisa o valor probante dos documentos para a manutenção do processo administrativo tributário. Assim, este estudo visou a análise das decisões do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do estado do Paraná publicados no período de janeiro a outubro de 2003. A pesquisa bibliográfica visou o enfoque doutrinário sobre o valor probante dos documentos nos autos de infração. Analisou-se o processo administrativo tributário, partindo-se do conceito de ato administrativo, procedimento, ato jurídico administrativo de lançamento tributário e crédito tributário. Estudou-se, também, a valoração da prova no processo administrativo tributário e, em específico, a prova documental. Entre outras questões, analisou-se o auto de infração, suas causas, assim como, os procedimentos legais de auditoria e a prova dos fatos ilícitos. Para o desenvolvimento do tema adotou-se o método dedutivo e a técnica estatística. Os resultados obtidos mostraram que os autos de infração considerados improcedentes ocupam um elevado índice no universo dos autos de infração do período estudado, como de igual forma, os autos que redundaram em nulidade, mostrando ao final, a necessidade de se criar um manual de procedimentos de fiscalização, bem como, um Código de Processo Tributário.

Palavras-Chave: autos de infração, prova documental, processo administrativo-tributário

E-mail:

Josumile@onda.com.br

Luciaspol@yahoo.com.br

ÍNDICE

PENSAMENTO ..... **II**

MENSAGEM ..... **III**

AGRADECIMENTOS ..... **IV**

RESUMO ..... **V**

1. INTRODUÇÃO **1**

2. METODOLOGIA **3**

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO **4**

3.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO 5

3.1.1. Ato Administrativo 5

3.1.2. Procedimento Administrativo 6

3.1.3. O Ato jurídico Administrativo de Lançamento Tributário 8

3.1.4. Crédito Tributário 12

3.1.5. Processo Administrativo Tributário 12

3.2. A VALORAÇÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO 15

3.2.1. A Prova no Processo Administrativo 16

3.2.2. A Prova Documental no Processo Administrativo Tributário 18

3.3. PROCESSUALIZAÇÃO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO 39

3.3.1. Auto de Infração 40

3.3.2. Causas mais freqüentes dos Autos de Infração 42

3.3.3. Procedimentos Legais de Auditoria 43

3.3.4. Prova dos Fatos Ilícitos 44

3.4. UNIVERSO OBJETO DA PESQUISA 45

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS 59

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 62

1. INTRODUÇÃO

Destina-se esta monografia a abordar o valor probante dos documentos para a manutenção do processo administrativo tributário. O tema foi escolhido em razão das dificuldades e, por vezes, da fragilidade com que se apresentam os autos de infração e, conseqüentemente, o processo administrativo tributário, suscitando diferentes conseqüências para o organismo fiscal.

São muitos os conflitos de interesse que podem surgir no dia-a-dia da relação jurídica das empresas privadas e a Fazenda Pública. Algumas dessas empresas recorrem-se do processo administrativo, seja na esperança de reverem o lançamento, por ser claramente ilegal, e obterem, de logo, o reconhecimento; seja para procrastinar a exação, considerando que ainda poderá discuti-la na Justiça; além de outras, que preferem impugnar o crédito tributário diretamente em Juízo.

No sistema dualista adotado no Brasil os órgãos julgadores não dispõem de jurisdição e, portanto, não encerram o conflito. Não há, também, total independência de julgamento, pois, normalmente, obrigam-se a cumprir atos normativos expedidos pelo próprio ente, muitas vezes de legalidade e constitucionalidade contestável. Nesse contexto, o processo administrativo tributário deixa de atingir o seu objetivo.

Isto sem dúvida, gera prejuízos enormes para o Estado que, muitas vezes, considerando o decurso de tempo, sequer chega a receber seu crédito, ora porque o contribuinte fechou as portas e não deixou endereço, ora porque não há patrimônio que possa responder pela dívida.

Sabe-se de há muito que o direito tributário requer normas bem definidas quanto à forma de procedimento, não permitindo analogias em sua interpretação. Assim, o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da

oficialidade, exprime que a administração deve tomar decisões com base nos fatos, tais como se expressam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o Direito o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem prender-se aos aspectos considerados.

No que diz respeito, portanto, ao objeto desta monografia – valor probante do documento para manutenção do processo administrativo tributário – a prova é uma das partes mais importantes do processo, e por si só justifica a importância deste estudo.

Assim, a escolha do tema surgiu exatamente dessa consciência e insatisfação com o sistema adotado no Brasil, e pela possibilidade de sugerir mudanças na realização dos autos de infração, para que não se continue com um processo administrativo tributário que usualmente não alcança o fim colimado.

Nesse sentido, o objetivo geral deste estudo foi o de investigar os autos de infração, por meio de casos concretos nos autos do processo fiscal, visando a análise dos tipos de nulidades e vícios incidentes.

Este estudo teve, ainda, os seguintes objetivos específicos:

- identificar os procedimentos legais da auditoria;
- caracterizar o processo fiscal;
- analisar a prova em todos os seus aspectos;
- identificar o conceito de auto de infração e suas formalidades legais;
- identificar tipos de nulidades e vícios em autos de infração;
- analisar a prova documental no processo administrativo tributário;
- identificar as falhas e/ou erros mais comuns cometidos nos autos de infração; e,
- analisar os problemas decorrentes de falhas nos autos de infração.

2. METODOLOGIA

Para o desenvolvimento deste estudo monográfico utilizou-se o método dedutivo, com enfoque teórico-prático, através de pesquisa bibliográfica, análise doutrinária e coleta de dados nos sistemas de informação da Delegacia da Receita Estadual do município de Londrina, da Secretaria de Estado da Fazenda.

Foram analisadas as decisões do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná publicados no ano de 2003, no período compreendido entre 01.01.2003 a 01.10.2003.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

O processo administrativo tributário representa a própria construção do título executivo, que se faz necessário para que a administração pública possa pleitear junto ao judiciário, a execução do crédito tributário que constitui seu direito subjetivo.

Diz-se, por isso, que o processo tributário é estruturado segundo os princípios constitucionais. Contudo, apresenta uma vinculação em relação a outros princípios processuais que atendam a natureza dessa relação obrigacional tributária, com a devida conexão entre o processo judicial e o administrativo.

Assim, a obtenção da verdade material que impende sobre a administração judicante, conseqüência da legalidade tributária, tem natureza constitucional. E, é esta finalidade do processo administrativo tributário que possui imediatos efeitos nos princípios ou máximas que o estruturam, assegurando uma efetiva tutela legal.

O processo administrativo tributário é, portanto, um mecanismo de revisão provocada por força da ação externa dos particulares, detentores do direito de exigir que a administração atue sempre na via do direito. Este mecanismo permite à administração exercer controle sobre seus atos, desenvolvendo-se quando ocorre uma reação do contribuinte contra o interesse público definido pela administração e/ou quando o direito subjetivo for atingido por essa atuação.

Sob esse aspecto, para melhor explanação do tema proposto, analisar-se-á neste item o conceito de ato administrativo, procedimento administrativo, o ato jurídico administrativo de lançamento tributário, o caráter do lançamento tributário e processo administrativo tributário.

3.1. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O processo administrativo tributário compreende diferentes etapas e elementos que atendem aos princípios da ordem jurídica de forma similar aos procedimentos do judiciário, como adiante se descreve.

3.1.1. Ato Administrativo

As manifestações de vontade que acarretam efeitos jurídicos são denominadas de atos jurídicos. Quando realizadas na observância de requisitos legais, essas manifestações produzem mudanças nas situações jurídicas.

O ato administrativo compreende, portanto, um dos modos de expressão das decisões tomadas pela Administração Pública, que produz efeitos jurídicos, especialmente, no sentido de reconhecer, modificar, extinguir direitos ou impor restrições e obrigações, com observância da legalidade.

O ato administrativo é, assim, um dos principais meios através dos quais as autoridades e órgãos administrativos atuam e se expressam.

De conformidade com MEIRELLES ,

> o conceito de ato administrativo é fundamentalmente o mesmo do ato jurídico, do qual se diferencia como uma categoria informada pela finalidade pública. Segundo a lei civil, é ato jurídico todo aquele que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos (Código Civil, artigo 81). Partindo desta definição legal, podemos conceituar o ato administrativo com os mesmos elementos fornecidos pela Teoria Geral do Direito, acrescentando-se, apenas, a finalidade pública que é própria da espécie e distinta do gênero ato jurídico, como acentuam os administrativistas mais autorizados (MEIRELLES, 1996, p. 132).

A esse respeito, MELLO (1995c, p. 215), assevera que "o ato administrativo é declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público) no exercício de prerrogativas públicas,

manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional".

Entre os atributos dos atos administrativos, segundo este autor, encontram-se os seguintes:

a) Presunção de legitimidade: presumem-se verdadeiros e conformes ao Direito até prova em contrário. É uma presunção *iuris tantum*, relativa, enquanto não houver prova em contrário. Tal presunção cabe aos atos administrativos em geral.
b) Imperatividade: é o atributo do ato administrativo que impõe a coercibilidade para seu cumprimento ou execução. Os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância.
c) Exigibilidade: o Estado, no exercício da função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs. A exigibilidade é o atributo do ato pelo qual se impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recorrer ao Poder Judiciário para induzir o administrado a observá-la.
d) Executoriedade – o Poder público pode compelir materialmente o administrado, sem precisar buscar previamente a tutela jurisdicional, ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu (MELLO, 1995c, p. 240).

Portanto, o ato administrativo é expressão das decisões da administração pública, produtora de efeitos jurídicos, que visam reconhecer, modificar, extinguir direitos ou impor restrições e obrigações, com observância da legalidade.

3.1.2. Procedimento Administrativo

Sabe-se, de há muito, que toda administração é processo administrativo. Os atos administrativos apresentam-se como produtos do processo administrativo. Processo, no sentido, utilizado como procedimento, que não se confunde com o processo administrativo, caracterizado pela atuação dos interessados em contraditório, através da confrontação de seus direitos ante a administração, processo administrativo como sendo o que existe no âmbito da administração.

A esse respeito, MEIRELLES afirma que:

> Procedimento administrativo é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o iter legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato

> administrativo principal. (...) O procedimento administrativo constitui-se de atos intermediários, preparatórios e autônomos, mas sempre interligados, que se conjugam para dar conteúdo e forma ao ato principal e final colimado pelo Poder Público. (...) Não se confunde, todavia, o procedimento administrativo com o ato administrativo complexo, nem o ato administrativo composto. Procedimento administrativo é o encadeamento de operações que propiciam o ato final; ato complexo é, diversamente, o que resulta da intervenção de dois ou mais órgãos administrativos para a obtenção do ato final; e ato composto é o que se apresenta como um ato principal e com um ato complementar que o ratifica ou aprova. Todos esses atos têm seu procedimento formal, inconfundível com seu conteúdo material ou com suas características substanciais (MEIRELLES, 1996, p. 139-140).

De igual forma, MELLO afirma que:

> procedimento administrativo é uma sucessão de atos administrativos, itinerária e encadeada, tendendo todos a um resultado final e conclusivo. Caracteriza o procedimento administrativo como uma seqüência de atos ordenados em sucessão, quando os resultados pretendidos são alcançados por via de um conjunto de atos encadeados em sucessão itinerária até desembocarem no ato final, citando como exemplos os concursos públicos para provimento de cargo público e as licitações para alienação de bens (MELLO, 1995c, p. 259).

Ressalta, também, MELLO (1995c, p. 260), que nos procedimentos administrativos "os atos previstos como anteriores são condições indispensáveis à produção do subseqüente, de tal modo que estes últimos não podem validamente ser expedidos sem antes se completar a fase precedente".

Na fase do lançamento, portanto, não há que se falar em processo administrativo, mas sim em procedimento que, na lição de NOGUEIRA:

> é a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o 'devido processo legal'. Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte em injustiça, a lei prevê um método, uma certa ordem. O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento no modo de proceder para que tanto a imposição, como a arrecadação e a fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei (NOGUEIRA ,1993, p. 246).

Nesse sentido, o procedimento administrativo é uma sucessão de diversos atos jurídicos, como formalidades, como um conjunto de atos encadeados, onde a acepção converge e expressa, para o resultado finalístico do procedimento, que é um ato administrativo.

3.1.3. O Ato Jurídico Administrativo de Lançamento Tributário

O lançamento, segundo definição do próprio Código Tributário Nacional, artigo 142, "é 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".

É ainda de salientar-se que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).

CARVALHO (1995, p. 260-270), a esse respeito, afirma que o lançamento tributário: "... é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade".

CARVALHO ainda explica que:

> a) o lançamento tributário é um ato jurídico administrativo, não um procedimento administrativo, contrariamente ao que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Não se confunde com o procedimento, apesar de, muitas vezes, ser o resultado de um procedimento. A essência do lançamento não é um procedimento. O lançamento pode se concretizar em um ato isolado, independente de qualquer outro. O lançamento tributário possui indiscutíveis efeitos de direito, é um ato administrativo praticado pela Administração Pública no exercício da função administrativa. Os atos administrativos podem ser ou não ser atos jurídicos, ter ou não ter efeitos jurídicos. Quando modificam situações jurídicas são atos administrativos jurídicos, ou atos administrativos com efeitos jurídicos.
> Considerando o lançamento tributário como um ato jurídico administrativo, o que o identifica como uma espécie dessa categoria, são os requisitos nele encontrados, a saber, agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei, conforme dispõe o Código Civil. Além desses, mais dois elementos especificam o lançamento tributário como ato jurídico administrativo, são eles o motivo e a finalidade do ato. Dessa forma, conclui-se serem cinco os elementos que compõem o interior de todo ato jurídico administrativo: motivo ou pressuposto, agente competente; forma prescrita em lei: objeto ou conteúdo; e finalidade.
> Note-se que a capacidade do agente é presumida em direito público; sua conotação

específica se traduz na regra de competência, quer dizer, no poder legal de realizar parcela determinada da função administrativa. A competência não está ligada à pessoa do agente público, pois ela é concernente ao conteúdo da função pública.
No que diz respeito ao objeto, não podemos seguir irrestritamente o requisito genérico dos atos jurídicos, faz-se necessária alguma reserva. Genericamente, o objeto deve estar relacionado com a competência específica da autoridade e com a margem de opção a ela atribuída. No caso dos atos vinculados, onde se inclui o lançamento tributário, o preceito legal determina seu objeto.
Também fazem parte da estrutura do ato jurídico administrativo o motivo ou pressuposto e a finalidade. O motivo está estreitamente relacionado aos fundamentos que dão ensejo à celebração do ato. No caso dos atos vinculados os motivos estão expressos em lei, não podendo ficar a critério do administrador. Deve o agente, nesse caso, justificar a existência do motivo, pois de outro modo o ato será inválido, ou invalidável, por ausência de motivação. A finalidade é o objetivo pretendido com a celebração do ato, é o resultado prático que se busca alcançar através da modificação introduzida na ordem jurídica, é o fim jurídico a que se dirige a ação administrativa.
Estando agrupados simultaneamente os cinco elementos que compõem o ato jurídico administrativo, podemos dizer que estamos diante dele.

b) o lançamento tributário integra a categoria dos atos administrativos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados. Atos jurídicos administrativos simples são aqueles resultantes da manifestação de vontade de um único órgão, ou os atos que se completam pela manifestação de uma só vontade, e produzem as suas conseqüências jurídicas independentemente da manifestação de outra vontade.
Atos modificativos são aqueles que produzem meramente alteração de direitos ou obrigações preexistentes sem, contudo inová-los ou suprimi-los. E o sentido primordial do ato jurídico administrativo do lançamento é justamente este: adicionar, aditar, acrescer a eficácia das relações jurídicas tributárias, nascidas com o objeto indeterminado, formalizando o crédito tributário, que passará a ser exigível após o lançamento nos termos por ele estabelecidos.
O lançamento tributário é um ato jurídico administrativo vinculado, pois para sua celebração o agente irá atuar sem qualquer grau de subjetividade. Não existe qualquer margem de liberdade para o agente, ele deverá ater-se única e exclusivamente ao que for prescrito pelo tipo legal, não poderá avaliar os dados de que disponha para então decidir sobre a conveniência ou oportunidade da celebração do ato. O lançamento tributário não permite discricionariedade por parte do agente. Ele deverá pautar sua atuação estritamente nos termos estipulados pela lei. Assim o determina o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

c) o lançamento tributário é o ato jurídico administrativo mediante o qual de declara o acontecimento do fato jurídico tributário. O ato do lançamento refere-se a um fato concreto, ocorrido em certas condições de espaço e tempo. Essa descrição fática deverá coincidir, precisamente, com a hipótese prevista na norma, ou seja, observar-se-á a concretização da regra matriz de incidência, sua realização no mundo físico. Estaremos, então, diante do fenômeno da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma.

d) O lançamento tributário é o ato jurídico administrativo mediante o qual se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente. O que dá sentido à lavratura do ato de lançamento tributário é justamente a manifestação da pretensão do sujeito ativo e da necessidade de satisfação da dívida por parte do sujeito passivo. Deverá expressar com muita segurança o conteúdo da exigência a ser cumprida pelo devedor, preenchendo um de seus requisitos fundamentais, que é identificar o sujeito passivo da relação jurídica tributária, no intuito de tornar possível a pretensão do crédito devidamente formalizado. Identificar o sujeito passivo consiste em enunciar-

lhe o nome (pessoa física) ou razão social (pessoa jurídica), o domicílio, seus dados numéricos de registro ou inscrição (CPF, CGC ou outra identificação legalmente prevista). Esses elementos são suficientes para a representação formal da exigência do sujeito ativo. A Administração Pública assim se manifesta, com a celebração do ato jurídico administrativo do lançamento tributário.

e) O lançamento tributário é o ato jurídico administrativo mediante o qual se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito tributário. Na definição numérica do crédito tributário é indispensável determinar a base de cálculo e a alíquota. A importância correspondente ao crédito tributário será resultado da operação matemática que conjuga a base de cálculo e a alíquota. O lançamento tributário enuncia que certo sujeito passivo deve recolher aos cofres públicos determinada quantia, obedecendo o prazo e as condições nele estabelecidas. Esse é o conteúdo ou o objeto do ato de lançamento. A formalização do crédito é exatamente o efeito de todas as atividades empreendidas pelo agente, ao celebrar o ato de lançamento.

f) O lançamento tributário estipula os termos da sua exigibilidade. A relevância jurídica dos termos da exigibilidade é enorme, de tal monta que o termo final é o marco, a partir do qual se dá por descumprida a prestação. A partir do descumprimento incidem os dispositivos sancionatórios, decorrentes do desrespeito das obrigações decorrentes das normas tributárias. Sem esse elemento estipulativo, a formalização do crédito perderia sua dimensão de estabilidade e segurança, indispensável nas relações jurídicas tributárias (CARVALHO, 1995, p. 260-270).

Nesse sentido, MELLO (1995c, p. 269) estuda os atos administrativos, examinando-os em sua existência estrutural, assim como no que refere a seus pressupostos. Segundo esse autor, "o ato administrativo é composto por conteúdo e forma. O conteúdo seria a substância do ato, ou seja, aquilo que o ato dispõe ou o que enuncia, certifica, decide, opina ou modifica na ordem jurídica. A forma seria o modo como o ato se exterioriza, é o revestimento externo da manifestação de vontade nele contida".

A existência jurídica do ato administrativo prescinde, ainda, de seis elementos, além do conteúdo e da forma, que MELLO classifica como pressupostos que permitem analisar o ato administrativo no âmbito de sua validade, ou seja:

1) o pressuposto objetivo: a razão de ser, o motivo que justifica a celebração do ato;
2) o pressuposto subjetivo: qual o agente credenciado a expedi-lo;
3) o pressuposto teleológico: a finalidade que o ato procura alcançar ou o bem jurídico colimado pelo Estado;

4) o pressuposto procedimental: o conjunto de atos organicamente previsto para que possa surgir o ato final;
5) o pressuposto causal: a causa, como correlação lógica entre o motivo e o conteúdo, em função da finalidade do ato; e,
6) o pressuposto formalístico, isto é, o modo específico estabelecido para sua exteriorização ou as singularidades formais que o ato deve revestir (MELLO, 1995c, p. 269).

CARVALHO (1995, p. 272) observa que "o ato jurídico administrativo do lançamento tributário se encaixa nessas categorias". No que refere aos elementos intrínsecos, esse autor considera o conteúdo do lançamento como sendo "a formalização da obrigação tributária, obtida pela identificação do sujeito passivo, a determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável, tornando assim líquida a dívida, e pela fixação dos termos de sua exigibilidade. A forma do ato de lançamento é a escrita, compatível com a segurança e certeza necessária no campo das imposições tributárias, matéria tão melindrosa". Não poderia ser diferente, o ato administrativo, com raras exceções, deve observar a forma escrita.

O ato de lançamento, segundo CARVALHO, teria os seguintes pressupostos:

a) Pressuposto objetivo: a ocorrência do fato jurídico tributário é o motivo da celebração do ato, descrito na norma como hipótese de incidência tributária. A razão para a celebração do ato é o acontecimento do evento, sua ocorrência no plano físico.
b) Pressuposto subjetivo: a autoridade cuja competência está definida em lei celebrará o ato de lançamento. O funcionário a quem o legislador atribuiu a competência será aquele apto a produzir o ato de lançamento.
c) Pressuposto teleológico: a finalidade do ato de lançamento é possibilitar à Administração Pública o exercício de seu direito subjetivo em receber o tributo, e isto é alcançado com a formalização da obrigação tributária (conteúdo).
e) Pressuposto procedimental: são os atos preparatórios, cometidos à Administração Pública ou ao próprio particular, tidos como necessários à lavratura do lançamento. Devem ser observados sempre que a lei assim o determinar, apesar de não serem necessários em alguns casos.
f) Pressuposto causal: no caso do lançamento tributário é o nexo lógico que existe entre a ocorrência do fato jurídico (motivo), a atribuição desse evento a certa pessoa, assim como a mensuração do acontecimento típico (conteúdo), tudo em função da finalidade, que é o exercício possível do direito do Estado em exigir a prestação pecuniária.
g) Pressuposto formalístico: está devidamente esclarecido em cada uma das legislações dos diversos tributos, variando em cada uma delas conforme a espécie a ser exigida (CARVALHO, 1995, p. 272).

Nesse sentido, considerando-se a opinião dos autores citados, pode-se concluir que o lançamento tributário é um ato jurídico administrativo.

3.1.4. Crédito Tributário

É de conhecimento elementar que o crédito tributário constitui-se pelo lançamento, sendo de competência privativa da autoridade administrativa a sua lavratura. Nesse sentido, o lançamento tributário, conforme já se observou, é o ato no qual o Estado (sujeito ativo), através dos seus representantes legalmente instituídos (o Fisco), impõe ao contribuinte (sujeito passivo) a obrigação de renúncia de parte de seus ganhos.

Através dele, portanto, dá-se início ao procedimento administrativo, que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Assim, por se tratar de um ato unilateral, onde cabe ao sujeito ativo, na forma prevista em lei, efetuar o lançamento do crédito tributário, foi verificada a necessidade da criação de normas que regulassem o procedimento para apuração do crédito tributário, de modo a garantir ao sujeito passivo a apuração do valor da sua contribuição, evitando abusos por parte do Estado e omissão por parte do contribuinte.

3.1.5. Processo Administrativo Tributário

O processo administrativo tributário é um instrumento do direito material, que busca atender, em sua tramitação, aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do judiciário, resguardando-se o contribuinte em seu direito de cidadão e viabilizando, portanto, a justiça fiscal.

Nesse sentido, pode-se dizer que o processo administrativo tributário reduz as incertezas derivadas da complexidade e da heterogeneidade das obrigações tributárias. O seu aprimoramento, por conseqüência, é indispensável na harmonização das relações fisco-contribuinte, servindo para reforçar a transparência, a certeza e as seguranças jurídicas, além de implementar a justiça fiscal, finalidades estas a serem alcançadas pela administração tributária.

O processo administrativo tributário nasce do contraditório. Ou seja, a partir de um lançamento levado adiante pelo fisco, com o qual são discordantes os contribuintes. Resta evidente que o contribuinte tem o direito de discutir a questão com a qual ele não concorda, seja na via administrativa ou no âmbito judicial. De toda forma, já que é uma alternativa para o contribuinte e havendo a possibilidade de que este processo administrativo tributário se dê de forma ágil, respeitando as garantias constitucionais, o contribuinte certamente será induzido a buscar a via administrativa em vez de dirigir-se ao judiciário.

São duas, portanto, as acepções da expressão processo administrativo tributário. Na primeira, com sentido amplo, cogita-se do conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento de uma situação jurídica pertinente à relação entre o Fisco e o contribuinte, como já observado. Já na segunda, com sentido restrito, tem-se uma espécie de processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

Nesse sentido, estando o contribuinte de acordo com o lançamento, o que é difícil ocorrer, e efetuando o pagamento no prazo estabelecido, a obrigação se extingue. Mas, como geralmente acontece, o contribuinte não acata a imposição e socorre-se do processo administrativo, muitas vezes, tendo ou não razão, seja para ganhar tempo, seja porque considera que é indevida, ilegal ou inconstitucional a exação ou a forma de proceder do fisco.

Na assertiva de MARINS,

> a etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuta-se a atividade administrativa de procedimento para processo, no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto descumprimento de dever instrumental. A mera bilateralidade do procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo. Pode haver participação do contribuinte na atividade formalizadora do tributo e isso se dá, por exemplo, quando este junta documentos contábeis que lhe foram solicitados ou quando comparece ao procedimento para esclarecer esta ou aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada. Até esse ponto não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesses, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero procedimento que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento). Após essa etapa, que se pode mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que é o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco. A partir daí instaura-se verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do *due process of law*) e delimita-se o instante, o momento em que se dá a alomorfia, modificando a natureza jurídica do atuar administrativo (MARINS, 2001, p. 162).

Este mesmo autor assevera que: "o processo administrativo tributário contempla o conjunto de normas que disciplinam o regime jurídico processual aplicável às lides tributárias deduzidas perante a administração pública (pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte). Integra, ao lado do Processo Judicial Tributário, o Direito Processual Tributário" (MARINS, 2001, p. 162).

A atividade desenvolvida no processo administrativo tributário é de natureza administrativa e vinculada às determinações legais. Em alguns casos pode assumir natureza jurisdicional.

Assim, pode-se encontrar processos administrativos tributários com os mais diversos objetivos a saber:

- reconhecimento de direitos (como isenções e imunidades);
- parcelamento de débitos;

- restituição de valores (diante de pagamentos a maior ou indevidos);
- consulta; e
- determinação e exigência do crédito tributário.

3.2. A VALORAÇÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

As teorias filosófico-jurídicas da prova foram as primeiras a formular a pergunta 'o que é prova?', que logo se desdobrou numa pluralidade de indagações, referentes ao seu conceito jurídico, à sua natureza e às condições preliminares do conhecimento lógico-filosófico e do conhecimento jurídico-processual.

Contudo, o postulado comum de todas essas indagações é o de que a prova é ato e fato. No Direito, a prova continua sendo um dos mais intricados problemas apresentados pelo sistema processual, como também, nunca foi tão discutida, em termos de processo, como nos dias de hoje.

Cabe observar que é denominada lei uma norma de práxis promulgada pelos que exercem o poder, no sentido político. É evidente, portanto, que quem exerce o poder é a classe ou estrato dominante. Assim, a aplicação da lei pode, às vezes, ser equívoca.

Daí o nascimento de relações processuais, da prova em questão, suas relações e princípios, sua natureza e seu valor jurídico, questionável ou não.

Nesse sentido, face à necessidade de análise do tema proposto considerar-se-á como prova o relato de fatos jurídicos, com os efeitos que lhes são inerentes, por meio da linguagem jurídica própria da teoria das provas. Ou, ainda, os elementos que trazidos ao processo, traduzam o evento em torno do qual se dá o litígio, em linguagem jurídica apropriada, tomada dos valores eleitos pelo sistema jurídico,

levando ao convencimento do juiz, a existência ou ocorrência do fato, e compondo assim, o *iter* que leva à justiça.

3.2.1. A Prova no Processo Administrativo

O estudo da prova no processo administrativo passa necessariamente pela análise de alguns aspectos do Direito Administrativo, mais especificamente do Direito Processual Administrativo. Ou, como escreve FIGUEIREDO (*apud* BECHO, 2000, p. 166): "o Direito Administrativo é o instrumental de trabalho dos tributaristas".

Processo, em sentido amplo, pode ser compreendido como o sistema formado pelos atos dos órgãos públicos que conduzem à realização das relações jurídicas antes reguladas pelo direito material.

O processo administrativo, portanto, é uma espécie do gênero processo, mas com traços próprios, que o distingue dos demais, conforme já se observou anteriormente.

O direito processual administrativo seria, desse modo, o sistema de princípios e normas que harmonizam o processo administrativo e regulam as atividades das pessoas e órgãos envolvidos. E que se encontra subsumido a um sistema geral que informa, através de princípios, todos os ramos do direito processual.

Pela importância que apresenta, o processo administrativo está entre as atividades de maior responsabilidade do Direito Administrativo, não só porque segue os ditames próprios de um Estado Democrático de Direito, assegurando ao funcionário público, recursos que o coloquem a salvo do arbítrio das autoridades às quais está subordinado, mas, principalmente, devido à necessidade, frente ao poder no qual a Administração foi investida, de preservar um mínimo de equilíbrio entre o cidadão e a Administração, permitindo àquele a participação nos atos decisórios

dessa.

Evidenciando melhor a importância do processo administrativo, afirma MELLO, que:

> Seu relevo decorre do fato de ser um meio apto a controlar o "iter" de formação das decisões estatais o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a sociedade. Estas se alargaram e se intensificaram como fruto das profundas transformações ocorridas na concepção de Estado e, pois, das missões que lhe são próprias (MELLO, 1999a, p. 351).

Nesse sentido, a única diferença entre o processo judicial e o processo administrativo reside no fato de que o primeiro é constituído pela autuação dos tribunais judiciais, dos órgãos da jurisdição ordinária, ao passo que o processo administrativo se acha integrado por autuações de autoridades ou tribunais não judiciais, mas exclusivamente administrativos.

Estas afirmativas condizem, sem dúvida, com o entendimento de que o Processo administrativo pode ser visto como o próprio processo, dentro do campo de ação da Administração, ou seja, um instrumento a compor uma lide – um conflito de interesses caracterizado por uma pretensão resistida – onde o Estado opera distintamente como parte e como órgão julgador.

Destarte, no processo administrativo, de um lado sempre estará presente a Administração, aqui não como um poder, mas como responsável em resguardar o interesse público, e assim agindo, solicitar algo do funcionário, administrado ou particular, atender suas solicitações, impor-lhe alguma providência ou lhe prestar um serviço. E no outro pólo da relação processual se encontrará o funcionário público ou um particular, que agindo como administrado, solicita, denuncia, recorre, enfim, exige providências da Administração em relação a algum fato.

Pelo princípio da autonomia dos entes federativos (Art. 24, §§ 1º, 2º, 3º, 4, e art. 30, I, II, da Constituição Federal), cabe a cada um deles se organizar

administrativamente; desse modo, o entendimento acerca da prova variará conforme o ente federativo e a regulamentação que houver dado para os procedimentos a serem por eles utilizados. Ressalve-se que, embora exista uma variação entre os diversos procedimentos, todos se pautam pelos princípios gerais do processo. Assim, de um modo geral, todos os meios de prova em direito admitidos, podem ser usados no processo administrativo.

3.2.2. A Prova Documental no Processo Administrativo Tributário

Após a análise da prova e do processo em seus aspectos gerais, resta evidenciar caracteres diferenciadores desses institutos quando aplicáveis ao direito processual tributário.

Sendo assunto vastíssimo impõe-se delimitar o tema, ainda que isso não seja suficiente para esgotá-lo. Serão, por conseguinte, enfocados em seus aspectos gerais: a prova em direito tributário, processo administrativo tributário e da prova documental dentro desse processo.

a) Aspectos da Prova em Direito Tributário

Os princípios referentes à prova se aplicam inteiramente quando utilizada no processo administrativo tributário. Particularmente, a prova, em direito tributário, deve descrever o fato jurídico tributário, ou seja, demonstrar que os eventos ocorridos coincidem com a hipótese de incidência descrita na regra-matriz de incidência tributária.

A regra do brocardo – *onus probandi est qui dixit*, continua atual e aplica-se também no direito tributário. Assim, quem enuncia o fato jurídico tributário tem o

ônus de apresentar as provas, e para que descrevam validamente o fato jurídico tributário, devem ser obtidas licitamente, devem descrever os eventos por meio de linguagem válida – a linguagem jurídica e devem se sustentar perante outras provas.

Ainda que alguns meios de prova não tenham tanto peso dentro do sistema de valoração acolhido pelo direito processual brasileiro – o da persuasão racional, ou livre convencimento é o mais comumente admitido em direito processual tributário pois, segundo HOFFMAN:

> A legislação infraconstitucional não pode reduzir o campo de abrangência das normas constitucionais, especialmente das normas que são colocadas como princípios de nosso sistema, como é o caso do princípio do direito à ampla defesa e todos os meios e recursos a ela inerentes.
>
> Assim, reduzir os meios de prova, no processo tributário, é reduzir o campo de abrangência do citado princípio constitucional, o que resultará num processo que não obedece aos valores da sociedade, eleitos no texto constitucional e, por conseqüência, qualquer decisão extraída desse processo não será legítima (...), porque não resultará de um processo democrático que reflete os ideais de um Estado de Direito (HOFFMAN,1999, p. 208).

Nesse sentido, os meios de prova admitidos são os que se evidenciam pelo Quadro 1.

b) A Prova Documental no Processo Administrativo Tributário.

No processo tributário, seja ele judicial ou administrativo, todos os meios de prova são aceitos, como já se ponderou. Contudo, a prova documental desempenha um papel relevante na formação do convencimento do julgador. MALATESTA (*apud* BONILHA, 1997, p. 83) em sua classificação estabelece que quanto à forma da prova ou modo de sua produção em juízo, a prova pode ser testemunhal, documental ou material.

Quadro 1 - Meios de Prova admitidos no Direito Tributário

CONFISSÃO	PROVA TESTEMUNHAL	PROVA PERICIAL	PROVA DOCUMENTAL	INDÍCIOS E PRESUNÇÕES	OUTROS MEIOS DE PROVA
Uma das partes admite como verdade aquilo que alegou a outra parte.	Terceiro relata algo que sobre o qual tenha conhecimento.	Informação produzida por pessoa com conhecimento técnico, acerca de pessoa ou coisa.	Algo que representa um fato e serve materializá-lo de modo que possa ser reproduzido em juízo.	Indício é o fato conhecido que leva por meio do raciocínio a fato desconhecido. Presunção é a conseqüência do raciocínio sobre algo conhecido, ou geralmente aceito, para alcançar aquilo que se deseja provar.	A verificações efetuadas por agentes fiscais, ou a prova emprestada, por exemplo.

FONTE: Adaptado dos escritos de BONILHA (1997, p. 82) e HOFFMANN (1999, p. 208) .

A prova documental começou a ganhar prestígio a partir do século XV, quando Gutemberg inventou a imprensa. Surgiram então os primeiros diplomas legais, como o Estatuto de Milão (1498), tornando obrigatório, em algumas situações, o documento como meio de prova. A prova documental passou então a ganhar importância sobre as provas testemunhais por não se sujeitar às limitações da memória e da possibilidade de corrupção entre os envolvidos no evento.

Atualmente, conforme o ramo do direito processual, esse ou aquele meio de prova apresentará maior relevância. Em Direito Tributário o status assumido pela prova documental se deve ao fato de que os sujeitos da relação jurídica tributária devem relatar os fatos tributáveis por meio de documentos. Assim, sendo essa a linguagem adequada que escolheu o legislador para que se enunciassem os fatos, impõe-se aos contribuintes que mantenham uma escrita contábil e fiscal, que

produzam os relatórios contábeis devidos e que registrem as relações jurídicas de que fizer parte.

Notadamente, as formas de classificação buscam apresentar o objeto de estudo em seus mais diversificados aspectos. É, pois, de muita utilidade, ao estudo da prova documental, entender as formas e elementos presentes num documento. Os quadros 2, 3, 4 e 5 mostram formas e elementos constantes num documento de efeito probatório.

Quadro 2 - Das Formas e Elementos do Documento Probatório quanto ao Meio de Formação e ao Conteúdo

QUANTO AO MEIO DE FORMAÇÃO	QUANTO AO CONTEÚDO
ESCRITOS: prova literal, onde se usa a escrita.	**DECLARAÇÃO: é um ato onde se manifesta um pensamento.**
GRÁFICOS: documentos onde os fatos se demonstram por meios diversos da escrita.	**DOCUMENTO (STRICTO SENSU): é o objeto a reproduzir um fato**
diretos: são aqueles que reproduzem diretamente o fato.	

FONTE: Adaptado dos escritos de BONILHA (1997, p. 85)

Quadro 3 - Das Formas e Elementos do Documento Probatório quanto à Função e à Origem

QUANTO À FUNÇÃO	QUANTO À ORIGEM
DISPOSITIVO: quando é um instrumento necessário para que o ato jurídico exista. **CONSTITUTIVO: quando é elemento indispensável para que o ato se forme válido.** **PROBATÓRIO: quando sua função é processual, servindo para comprovar algo.**	**PÚBLICO: provém de alguém investido em função pública.** **PRIVADO: os nascidos do ato de um particular.**

FONTE: Adaptado dos escritos de BONILHA (1997, p. 85)

Quadro 4 - Das Formas e Elementos do Documento Probatório quanto à Autoria e à Forma

QUANTO À AUTORIA	QUANTO À FORMA
AUTÓGRAFO: quando a autoria do fato e do documento que relata esse fato recai sobre a mesma pessoa. **HETERÓGRAFO: quando a autoria do fato e do documento que relata esse fato recai em pessoas distintas.**	**ORIGINAL: é o documento genuíno.** **CÓPIA: é o documento derivado do original, reprodução, portanto.**

FONTE: Adaptado dos escritos de BONILHA (1997, p. 85)

Quadro 5 - Das Formas e Elementos do Documento Probatório quanto aos elementos e à Falsidade

QUANTO AOS ELEMENTOS	QUANTO À FALSIDADE
COMUNICATIVO: quando representa um pensa-mento ou um evento.	**VÍCIOS DA VONTADE: quando a falsidade é de seu conteúdo, das declarações contidas no documento.**
CERTIFICANTE: quando afirma que a representação é verdadeira.	**VÍCIOS INSTRUMENTAIS: se quando a falsidade é do próprio documento, do instrumento que leva à declaração.**

FONTE: Adaptado dos escritos de BONILHA.

Essa classificação, embora sem complexidades, serve para evidenciar vários aspectos dos documentos sujeitos à utilização como elemento probatório em processo administrativo tributário (e também judicial).

Inúmeras são as espécies de documentos passíveis de serem juntados aos autos de um processo tributário, como variados são os aspectos sob os quais podem ser vistos. Destarte, entre os tipos de provas documentais em processo tributário, opta-se pelo exame das escritas contábil e fiscal.

A escrita é o registro das operações de uma sociedade, feita em livros próprios para esse fim. Os livros comerciais sujeitam-se à legislação comercial e podem ser obrigatórios comuns se exigidos para todas as sociedades; obrigatórios especiais, se exigidos apenas em alguns tipos de atividade ou livros facultativos (ou auxiliares), de livre instituição pelas sociedades. Os livros fiscais obedecem à lei específica e são instituídos pelos Municípios, Estados e Distrito Federal ou União, tendo em vista as técnicas de fiscalização. Os livros trabalhistas e previdenciários seguem idêntica orientação.

De modo geral, todos os livros citados podem fazer prova, contra ou a favor, desde que neles se encontrem presentes todas as formalidades exigíveis, sendo que a irregularidade opera contra seus responsáveis. Necessário, de igual modo, para validade do livro utilizado como prova, que haja adequação entre o que se quer provar, o fato jurídico tributário e a natureza desse livro. Devem, também, estar presentes elementos suficientes que comprovem o fato jurídico tributário, estabeleçam quem é o sujeito passivo e possibilite determinar uma base de cálculo.

E o valor probante desses livros, a princípio, é de livre apreciação. Eventualmente, por determinação legal, alguns deles se encontram na condição de fazer prova, como ocorre com o Livro Diário, citado no art. 23 do Código Comercial.

A esse respeito, MAXIMILIANO afirma que:

> No processo administrativo tributário, a prova documental, seja um livro, seja outro papel ou registro, pode ser produzida a qualquer momento; e pelo princípio da igualdade, deve ser considerada de igual valor, independentemente, se trazida pelo fisco ou pela outra parte. Portanto, no julgamento, frente às provas aduzidas, há que se observar que: não se interpreta a lei tendo em vista só a defesa do contribuinte, nem tampouco a do Tesouro apenas. O cuidado do exegeta não pode ser unilateral: deve mostrar-se equânime e conciliar os interesses em momentâneo, ocasional, contraste (MAXIMILIANO, 2001, p. 271).

Observa-se então que o processo administrativo tributário não foge por demais do que é previsto e elaborado para o processo judicial. Sendo as distinções devidas à legislação específica ao evento que se quer apurar e à condição dos procedimentos serem ainda menos formais.

c) A Prova e os Princípios Constitucionais Aplicáveis

Os sistemas jurídicos são sempre fundamentados em princípios que lhes dão forma, estabelecem limites e enunciam uma orientação, conforme os valores nos quais esses princípios se traduzem. Desse modo, estudar um instituto jurídico

implica, obrigatoriamente, em desvendar valores; o que é ainda mais evidente quando o estudo se refere à teoria das provas.

Sem os aprofundamentos filosóficos que discutem os valores, e partindo do que foi brevemente abordado, pode-se então afirmar, que os valores estabelecidos num contexto sócio-cultural, ao serem inseridos em normas jurídicas formam os princípios.

De início, portanto, faz-se necessário averiguar qual o significado do vocábulo princípio dentro do ordenamento jurídico.

Para REALE (1991, p. 300) os princípios "são certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber".

Em sua lição SILVA (1991, p. 447) estudioso dos vocábulos jurídicos, ensina que os "princípios são o conjunto de regras ou preceitos que se fixam para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando a conduta a ser tida em uma operação jurídica".

A título de ilustração, expõe-se o comentário tecido por MELLO acerca dos princípios em geral:

> Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo (MELLOb, 1981, p. 300).

Ao restar assim, revelada a importância de um princípio no sistema jurídico, pode-se observar que, ao se ferir uma norma, diretamente estar-se-á ferindo um princípio daquele sistema, que na sua essência estava embutido.

Conclui-se, por conseguinte, das definições trazidas acima, que os princípios são os pontos básicos e que servem de base para a elaboração e aplicação do Direito.

Nesse sentido, como se viu, os princípios se conceituam como proposições ideais que informam a compreensão do fenômeno jurídico. São diretrizes centrais que se inferem de um sistema jurídico e que, depois de inferidas, a eles se reportam, informando-o. As coisas tendem a persistir enquanto não cessarem as razões que lhes ditaram o surgimento. Assim também, os princípios de Direito vieram antes da lei e sobrevivem a elas.

Pode-se verificar, portanto, que a idéia de princípio ou sua conceituação, seja lá qual for o campo do saber que se tenha em mente, designa a estruturação de um sistema de idéias, pensamentos ou normas de uma idéia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais idéias, pensamentos ou normas derivam, reconduzem e/ou se subordinam.

Assim, não há de se negar ao princípio constitucional sua natureza de norma, de lei, de preceito jurídico, ainda que com características estruturais e funcionais bem diferentes de outras normas jurídicas, como as regras de direito. Por sua própria essência, evidencia mais do que comandos generalíssimos estampados em normas, em normas da Constituição; expressam opções políticas fundamentais, configuram eleição de valores éticos e sociais como fundantes de uma idéia de Estado e de Sociedade.

Reforçando tal idéia vem a lição do eminente Professor CANOTILHO, da Faculdade de Direito de Coimbra:

> Perante as experiências históricas da aniquilação do ser humano (inquisição, escravatura, nazismo, stalinismo, polpotismo, genocídios étnicos) a dignidade da pessoa humana como base da república significa, sem transcendências ou metafísicas, o reconhecimento do "homo noumenon", ou seja, o indivíduo como limite e fundamento do domínio político da república (CANOTILHO, 1998, p. 219).

No caso do ordenamento jurídico brasileiro, os valores eleitos pela sociedade se encontram na Constituição Federal, referidos em seu preâmbulo e traduzidos nos princípios encontrados no texto.

Portanto, de conformidade com o que se discorreu anteriormente, é característica intrínseca dos princípios, veicular valores por todo sistema normativo. Isso dificulta determinar todos os princípios aplicáveis a certo assunto, pois a cada situação nova, é possível se invocar um princípio diferente. Essa realidade confirma a tendência dos princípios em estender seus efeitos pelas demais normas. No caso específico das provas serão apresentados os princípios mais comumente invocados.

A axiologia tem como um dos principais temas a teoria da justiça; isso evidencia sua importância, podendo, destarte, ser vista apenas como um valor, sem a necessidade de defini-la como um princípio específico, pois seus efeitos são tão abrangentes que se estendem a cada um dos princípios. Ainda que a justiça se ligue a todos os princípios, é com o princípio da igualdade (ou da isonomia) que está primeiramente ligada, pois ambos os valores alcançam todo o ordenamento jurídico, o que coloca esse princípio como um sobreprincípio, a espraiar seus ditames por todo o sistema.

ARISTÓTELES, filósofo grego, foi sem dúvida, o responsável pela primeira tentativa de se dar um conteúdo jurídico à igualdade, ensinando que:

> Em todas as ciências, assim como em todas as artes, a finalidade é um bem; e o maior de todos os bens encontra-se, sobretudo, naquele dentre todas as ciências que é a mais alta; ora, tal ciência é a Política. O bem, em política é a justiça, quer dizer, a utilidade coletiva. Os homens supõem que a justiça seja uma espécie de igualdade e concordam, até certo ponto, com os princípios filosóficos que traçamos em nosso tratado de moral (ARISTÓTELES,1996, p. 96).

Verifica-se, pois, que este autor vinculou a idéia de igualdade à idéia de justiça. A igualdade consiste em não admitir nenhuma diferença entre os que são iguais

Entretanto, a igualdade não é a idealística concepção de igualdade absoluta, preconizada por Aristóteles, uma vez que é impossível igualar pessoas fracas e fortes, bem como os que possuem capacidade física e intelectual pela própria natureza, em detrimento dos que não possuem. Igualar tais pessoas significa negar o próprio princípio da igualdade. Além dos fatores naturais, existem fatos que geram desigualdades em razão de maiores ou menores oportunidades de acesso à cultura, educação, capacitação pessoal.

Assim, a igualdade é desses conceitos mais fáceis de entender do que de definir. Nesse sentido, escreve VON IHERING: "a igualdade perante a lei é o traço fundamental de todo o direito atual. Tal princípio é um limite ao arbítrio do aplicador da lei, que não pode fazer distinção entre situações iguais. A lei se aplica do mesmo modo para todos que se encontrem em situações iguais nela previstas" (VON IHERING *apud* MORAES, 1991, p.176-177).

Diz-se por isso que a igualdade jurídica não é outra coisa que a igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situação. Tal igualdade de situação pressupõe a igualdade de condições e de circunstâncias. A igualdade, no Direito, somente pode ser admitida no sentido de uma paridade de direitos numa correspondente paridade de condições. Ou seja, a igualdade das partes advém da garantia constitucional da qual goza todo cidadão que é a igualdade de tratamento de todos perante a lei.

Na Constituição Federal, esse princípio se encontra expressamente previsto no *caput* do art. 5º – *todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza*; no art 3º, III e IV está em forma programática; e em outros artigos, aplicado à situação que busca orientar, como no art. 7º, XXX e XXXI ou art. 150, II, por exemplo. Explica SILVA (1998, p.217) que ainda, que o texto fale em igualdade *perante a lei*, é importante salientar que: "a compreensão do dispositivo vigente, nos

termos do art. 5º, caput, não deve ser assim tão estreita. O intérprete há que aferi-lo com outras normas constitucionais, conforme aponta-se supra e, especialmente, com as exigências da justiça social, objetivo da ordem econômica e da ordem social".

Nesse sentido, o artigo 5º da Constituição Federal, não só declara a igualdade de todos perante a lei, como também garante essa igualdade através de outros princípios insculpidos no próprio artigo. A título de exemplo, pode-se mencionar:

a) Princípio do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV);

b) Princípio da motivação das decisões (CF, art. 93, IX);

c) Princípio da publicidade dos atos processuais (CF, art. 5º, LX);

d) Princípio da proibição da prova ilícita (CF, art. 5º, LVI);

e) Princípio da presunção da inocência (CF, art. 5º, LVII).

Enfim, a própria Constituição criou mecanismos que visam assegurar a igualdade das pessoas perante a lei, conforme se pode constar dos seus incisos.

Com relação à prova, o princípio da igualdade se encontra presente nas relações processuais, onde as partes terão que ser consideradas da mesma forma, não se aceitando tratamento privilegiado ainda que uma delas seja o Estado. Destarte, mesmo em processos administrativos ou judiciais em que o Estado é parte, o princípio da isonomia deve informar a produção de provas, e todo o rito processual a ser seguido. A interpretação das presunções a favor do Estado deve ser aplicada de modo criterioso, observando que o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado deve ser entendido à luz do princípio da isonomia.

No artigo 5º, II, conforme já observado, encontra-se explícito o princípio da legalidade, cuja natureza é de disposição assecuratória, pois visa limitar o poder, em defesa dos direitos. Ao se aplicar tal princípio está se garantindo a observância dos

valores que a Constituição visa resguardar. Nesse sentido, voltando a discussão para o tema das provas, já se afirmou que o princípio da legalidade se encontra em pelo menos três incisos do art. 5º, CF: LIV, LV e LVI.

No inciso LV encontra-se o princípio do contraditório (e da ampla defesa) que se espraia por todos ramos do processo, administrativo, penal, civil, etc. Tal princípio, uma garantia constitucional, assegura aos litigantes a participação em todos os atos que se destinem ao convencimento do juiz. Assim aos litigantes deve ser dado conhecimento da pretensão da outra parte e dos fundamentos de fato e de direito que a embasam, e num prazo que lhes permita opor resistência.

MARINONI (1996, p. 147) faz as seguintes considerações acerca do princípio do contraditório: "O princípio do contraditório, na atualidade, deve ser desenhado com base no princípio da igualdade substancial, já que não pode se desligar das diferenças sociais e econômicas que impedem a todos de participar efetivamente do processo".

Para ROSENBERG (*apud* NERY JÚNIOR, 1996, p.131) "contraditório significa poder deduzir ação em juízo, alegar e provar fatos constitutivos de seu direito e, quanto ao réu, ser informado sobre a existência e conteúdo do processo e fazer-se ouvir".

Embora a realidade demonstre a dificuldade em se manter a igualdade entre as partes, sobremaneira quando uma delas é o Estado, essa igualdade processual deve ser buscada incessantemente, pois é exatamente o fim buscado pelo princípio do contraditório.

Nesse sentido a lição de MIRABETE, é por si só eloqüente:

> Corolário do princípio da igualdade perante a lei, a isonomia processual, obriga que a parte contrária seja também ouvida, em igualdade de condições (audiatur et altera pars). A ciência bilateral dos atos e termos de processo e a possibilidade de contrariá-los são os limites impostos pelo contraditório a fim de que se conceda às partes ocasião e possibilidade de intervirem no processo, apresentando provas, oferecendo alegações, recorrendo das decisões, etc.

> Do princípio do contraditório decorre a igualdade processual, ou seja, a igualdade de direitos entre as partes acusadora e acusada, que se encontram num mesmo plano, e a liberdade processual, que consiste na faculdade que tem o acusado de nomear o advogado que bem entender, de apresentar provas que lhe convenham etc. (MIRABETE, 1997, p. 243).

No mesmo sentido, LIEBMAN tece o seguinte comentário:

> A garantia fundamental da justiça e regra essencial do processo é o princípio do contraditório, segundo este princípio, todas as partes devem ser postas em posição de expor ao juiz as suas razões antes que ele profira a decisão. As partes devem poder desenvolver suas defesas de maneira plena e sem limitações arbitrárias, qualquer disposição legal que contraste com essa regra deve ser considerada inconstitucional e por isso inválida (LIEBMAN *apud* MARCATO, 1980, p.111).

Segundo NERY JÚNIOR (1997, p. 131) quando a lei garante aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, quer significar que tanto o direito de ação, quanto o direito de defesa são manifestações do princípio do contraditório.

Os princípios têm, portanto, a característica intrínseca de projetar seus efeitos pelos sistemas que informam, conforme já se demonstrou. Assim, ocorre com o princípio do contraditório com relação ao processo, alcançando também a questão da prova, e assegurando aos litigantes o direito de conhecer as provas produzidas contra eles, e de produzir suas próprias provas, buscando formar o espírito do juiz.

O exame do conceito de ação, em seu caráter abstrato, demonstra que não se deve reduzi-lo a uma possibilidade de instauração de um processo. Ele envolve uma série de passos que devem ser respeitados, a fim de que seja assegurado às partes o efetivo acesso à justiça.

Dentre eles, é possível destacar o direito à prova.

O direito das partes a introduzir, no processo, as provas que entendam ser úteis e necessárias à demonstração dos fatos em que assentam suas pretensões, embora de índole constitucional, não é, entretanto, absoluto. Ao contrário, como

qualquer direito, também está sujeito a limitações decorrentes da tutela que o ordenamento confere a outros valores e interesses igualmente dignos de proteção.

No dizer de MOREIRA (1997, p. 108): "no processo contemporâneo, ao incremento dos poderes do juiz na investigação da verdade, inegavelmente subsiste a necessidade de assegurar aos litigantes a iniciativa – que, em regra, costuma predominar – no que tange à busca e apresentação de elementos capazes de contribuir para a formação do convencimento do órgão judicial".

Dentro desse contexto a regra é a admissibilidade de provas; e as exceções devem ser expressas de forma taxativa e justificada.

Existe uma propensão dos modernos ordenamentos processuais para abandonar, na matéria, a técnica de enumeração taxativa e permitir que, além de documentos, depoimentos, perícias e outros meios legais tradicionais, em geral, minuciosamente regulados em textos legais específicos, se recorra a expedientes não previstos em termos expressos, mas eventualmente idôneos para ministrar ao juiz informações úteis à reconstituição dos fatos (provas atípicas).

Outro inciso no qual se reflete o princípio da legalidade é o LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal – trata-se, sem dúvida, de uma garantia constitucional, que limita o poder do Estado aos ditames legais, repelindo, desse modo toda sorte de privilégios a uma das partes. Nesse caso, o processo deve se desenvolver conforme determina a lei, interpretada através dos valores da justiça, da igualdade, enfim daqueles escolhidos para realização do bem comum. E obviamente não há como se falar em provas sem que seja observada essa garantia.

Corolário da garantia do devido processo legal, o inciso LVI[1] veda, no processo, a utilização de toda prova que seja obtida por meio de violação de normas legais.

Às partes cabe o ônus de produzir as provas, na exata medida dos interesses que estejam a defender na causa; é precisamente com vistas ao exercício dessa atividade que assume especial importância o princípio da liceidade dos meios de prova.

Sobre prova lícita, menciona RADAMÉS DE SÁ (1998, p.27), que "deve entender-se aquela derivada de um ato que esteja em consonância com o direito ou decorrente de forma legítima pela qual é produzida".

Conquanto, sobre a prova ilícita, a título de ilustração, ARRUDA ALVIM (1994, p. 34) afirma que "se a prova for obtida por meio ilícito no crime, poderá ser usada como prova emprestada no cível. Para caber a prova emprestada, sem violação ao contraditório, a parte contra quem vai ser produzida, há de ter participado no processo original".

Por outro lado, BARANDIER (1997, p. 187) atenta para dois aspectos relativos às provas obtidas por meios ilícitos, quais sejam, "a questão das provas derivadas de outra ilícita, e o entendimento quanto à validade da prova presumivelmente ilícita em favor de um acusado".

Quanto às provas obtidas a partir de outra prova ilícita, também chamadas ilícitas por derivação, afirma AVOLIO:

> A resposta a esse entendimento, oferecida por vários expoentes da doutrina alemã, é no sentido de que a utilização das provas ilicitamente derivadas poderia servir de expediente para contornar a vedação probatória: as partes poderiam sentir-se estimuladas a recorrer a expedientes ilícitos com o objetivo de servirem-se de

[1] Art. 5° Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, à propriedade, nos termos seguintes:
(...)
LVI – são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

> elementos de prova até então inatingíveis pelas vias legais. Figure-se, por exemplo, o próprio policial encorajado a torturar o acusado, na certeza de que os fatos extraídos de uma confissão extorquida, e, portanto, ilícita, propiciariam a colheita de novas provas, que poderiam ser introduzidas de modo (formalmente) lícito no processo (AVOLIÓ *apud* BARANDIER, 1997, p.10).

De qualquer modo é imediato que a questão de fundo é a mesma tanto para prova ilicitamente obtida quanto para a prova ilícita por derivação, pois num Estado Democrático de Direito qualquer referência constitucional deve ser interpretada à luz das liberdades públicas.

A discussão com relação à prova aparentemente ilícita utilizada por um acusado, interessa especificamente ao direito penal (embora se entenda possível a extensão da interpretação a casos em processo administrativo disciplinar). Por isso, o entendimento que é aceito pela maioria dos doutrinadores, entre eles MIRABETE (1997, p.231) e GRECO FILHO (1997, p. 231), é de que "quando o próprio interessado produz prova que lhe favoreça, mesmo obtida com violação de normas legais, a prova é válida, uma vez que a situação caracterizaria uma hipótese de legítima defesa. E, ainda, que aparentemente se enfrente uma antinomia, há que se interpretar a norma constitucional com enfoque ao valor que busca tutelar: a justiça".

Observa-se, portanto, que a doutrina se manifesta de forma bastante controvertida a respeito, havendo opiniões, por exemplo, no sentido de admitir-se a prova obtida ilicitamente como válida e eficaz no processo civil, sem nenhuma ressalva.

Segundo informa MOREIRA, sobre a questão das provas adquiridas com infração a uma norma jurídica, existem duas teses radicais:

> De acordo com a primeira tese devem prevalecer em qualquer caso o interesse da Justiça no descobrimento da verdade, de sorte que a ilicitude da obtenção não subtraia à prova o valor que possua como elemento útil para formar o convencimento do juiz, a prova será admissível, sem prejuízo da sanção a que fique sujeito o infrator.Já para a segunda tese, o direito não pode prestigiar o comportamento antijurídico, nem consentir que dele tire proveito quem haja desrespeitado o preceito

> legal, com prejuízo alheio; por conseguinte, o órgão judicial não reconhecerá eficácia à prova ilegitimamente obtida (MOREIRA, 1997, p.108).

No meio a essas duas posições, encontram-se, entretanto, algumas propostas conciliadoras.

Pensam muitos que a complexidade do problema repele o emprego de fórmulas apriorísticas e sugere posições flexíveis. Seria mais sensato conceder ao juiz a liberdade de avaliar a situação em seus diversos aspectos, atento à gravidade do caso, a índole da relação jurídica controvertida, a dificuldade para o litigante de demonstrar a veracidade de suas alegações mediante procedimentos perfeitamente ortodoxos, o vulto do dano causado e outras circunstâncias, o julgador decidiria qual dos interesses em conflito deve ser sacrificado, e em que medida.

Alguns criticam tal solução tendo em vista o possível risco de dar margem excessiva à influência de fatores subjetivos pelo juiz. No mesmo sentido, a opinião de NERY JÚNIOR:

> Não devem ser aceitos os extremos: nem a negativa peremptória de emprestar-se validade e eficácia à prova obtida sem o conhecimento do protagonista da gravação sub-reptícia, nem a admissão pura e simples de qualquer gravação fonográfica ou televisiva. A propositura da doutrina quanto à tese intermediária é a que mais se coaduna com o que se denomina modernamente de princípio da proporcionalidade (Verhaltnismassigkeitsmaxime), devendo prevalecer, destarte, sobre as radicais (NERY JÚNIOR, 1997, p.147).

Assim, vê-se, que o debate polariza-se entre os direitos fundamentais do homem e os princípios básicos que norteiam o processo e a necessidade de descoberta da verdade material, quer para a proteção da sociedade, quanto para a efetivação do ideal de justiça, que representa o anseio máximo e a razão de ser do direito.

A moderna doutrina alemã do direito processual civil tem-se pronunciado no sentido de que não mais vige, em toda a sua inteireza, os princípios da busca da verdade real, de modo que devem ser impostas algumas restrições à obtenção da

prova, a fim de que sejam respeitados os direitos personalíssimos e os direitos fundamentais.

Assim, difícil é a decisão do juiz de valorar a possibilidade de aceitação ou não de uma prova, que represente o conflito em tela, no julgamento de um processo.

MOREIRA (1997, p. 122-123) ressalta "o caráter relativo que por força se tem de atribuir ao princípio constitucional atinente à inadmissibilidade das provas ilicitamente adquiridas". Lembra, inclusive, "a falta de razoabilidade que se estabeleceu entre o campo penal e civil na Constituição Federal".

A Constituição Federal de 1988 fez uma opção clara pela proibição das provas ilícitas de forma radical, tendo em vista o momento histórico que o país vivia, onde eram comuns as violações contra os direitos individuais. Contudo, não se pode esquecer que existem ainda mecanismos constitucionais de interpretação, tais como, a mutabilidade constitucional que permite, mesmo com a proibição da utilização das provas ilícitas, um abrandamento de seus conceitos e uma adequação ao moderno Estado Democrático de Direito. No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, quanto à admissibilidade das provas ilícitas, registra que:

> ... essa definição foi tomada pelo plenário do STF, que invertendo a antiga maioria de (6x5), adotou em relação às provas derivadas das provas ilícitas a teoria dos fruits of poisonous tree, ou seja, pela comunicabilidade da ilicitude das provas ilícitas a todas aquelas que derivarem. Em conclusão, a atual posição majoritária do Supremo Tribunal Federal entende que a prova ilícita originária contamina as demais provas dela decorrentes, de acordo com a teoria dos frutos da árvore envenenada (MORAES, 1999, p.117).

Assim, é aceitável prova ilicitamente obtida, quando buscada pelo próprio interessado, em sua defesa. Sendo inadmissível que se permita ao Estado violar o ordenamento jurídico, num atuar violento, a pretexto de ilidir os delitos, dando interpretação desviada, de norma que provem de uma constituição permeada de valores elevados como a liberdade, a justiça e a dignidade.

d) A Prova e o seu Significado Processual

A importância da prova no processo é de tamanho vulto na busca pela justiça e realização da paz social que afirmou MELENDO (*apud* BARANDIER, 1997, p. 7): a prova não é o mais importante do processo, ela é todo o processo.

Nesse sentido, afirmam CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO, que:

> "Excetuando-se as questões puramente de direito, onde a controvérsia se dá somente em torno da interpretação da lei, sempre haverá um fato e diferentes versões a iniciar uma disputa de interesses, onde cada um dos envolvidos apresentará os argumentos que lhe confirmem a versão. E quando essa disputa se torna litigiosa e o Estado é chamado a dar uma solução, através da prestação jurisdicional, valendo-se então do processo, como instrumento por meio do qual os órgãos jurisdicionais atuam para pacificar as pessoas conflitantes, eliminando os conflitos e fazendo cumprir o preceito jurídico pertinente a cada caso que lhes é apresentado em busca de solução" (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2001, p.210).

A atuação dos órgãos jurisdicionais reclama necessariamente uma regulamentação, que é dada pelo Direito processual, que conforme a natureza da lide se dividirá em dois principais ramos, o Direito Processual Civil e o Direito Processual Penal, sendo que as lides que não sejam de natureza penal serão compostas por meio de normas processuais civis.

Destarte, a natureza da lide vai definir o direito processual que será aplicado, o que necessariamente se reflete nas normas que cuidam das provas. Serão, portanto apresentados aspectos relevantes do processo civil, penal e administrativo (este último por estar ligado ao tema que se expõe).

Na definição de MITTERMAYER (1997, p. 194), "a prova é o complexo dos motivos produtores de certeza". A prova consiste na demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega em juízo. Alegar sem provar não tem valor.

No mesmo sentido GRECO FILHO:

> A finalidade da prova é o convencimento do juiz, que é o seu destinatário. No processo, a prova não tem um fim em si mesma ou um fim moral ou filosófico: sua

> finalidade prática, qual seja, convencer o juiz. Não se busca a certeza absoluta, a qual, aliás, é sempre impossível, mas a certeza relativa suficiente na convicção do magistrado (GRECO FILHO, 1997, p. 194).

E, citando LIEBMAN, em sua obra Manuale de Direito Processuale Civil, 1973, Milano, afirma ainda o mesmo autor:

> Por maior que possa ser o escrúpulo colocado na procura da verdade e copioso e relevante o material probatório disponível, o resultado ao qual o juiz poderá chegar conservará, sempre, um valor essencialmente relativo: estamos no terreno da convicção subjetiva, da certeza meramente psicológica, não da certeza lógica, daí tratar-se sempre de um juízo de probabilidade, ainda que muito alta, de verossimilhança (como é próprio a todos os juízos históricos) (GRECO FILHO, 1997, p. 194).

É evidente que o direito à prova implica, no plano conceitual, a ampla possibilidade de utilizar quaisquer meios probatórios disponíveis. A regra é a admissibilidade das provas; e as exceções precisam ser cumpridamente justificadas, por alguma razão relevante.

Esse é, portanto, o princípio fundamental, que se reflete, por exemplo, na propensão dos modernos ordenamentos processuais para abandonar, na matéria, a técnica da enumeração taxativa e permitir que, além de documentos, depoimentos, perícia e outros meios tradicionais, em geral minuciosamente regulados em textos legais específicos, recorra-se a expedientes não previstos em termos expressos, mas eventualmente idôneos para ministrar ao juiz informações úteis à reconstituição dos fatos (provas atípicas).

3.3. PROCESSUALIZAÇÃO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Nenhum raciocínio jurídico pode ser desenvolvido sem considerar os princípios da Constituição Federal. Contraditório, como já se observou anteriormente, significa ensejar ao sujeito passivo, oportunidade de manifestar-se a

respeito das provas coligidas, constantes dos respectivos autos de infração. E mais, participar do debate dos elementos probatórios considerados pela autoridade administrativa e/ou judicial.

O sujeito passivo não tem obrigação de antecipar e prevenir-se de qualquer imputação, ou de rebater provas que possam ser levadas em conta no momento da autuação. Por isso, a importância das provas recolhidas no processo administrativo tributário.

A fiscalização administrativa é meramente informativa. Realça fatos e circunstâncias que possam interessar ao processo administrativo. Assim, a procedência resulta do processo administrativo.

Dessa forma, todas as provas recolhidas no auto de infração precisam ser reproduzidas no processo administrativo. Caso contrário, não produzem efeito. A prova recolhida no auto de infração deve ser repetida, ainda que inexista solicitação nesse sentido. Reproduzir significa passar pelo contraditório.

Diz-se por isso, que uma coisa é existir a prova. Outra, examiná-la, ajustá-la na produção, à exigência constitucional. Significa trazê-la para o debate. Ou seja, reproduzi-la, como já se afirmou.

O contraditório também se aplica no âmbito administrativo (Constituição Federal, art. 5°, LV: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerente"). A conclusão é lógica: prova é evidência de fato. A ilicitude, porque una, é a mesma no aspecto administrativo e em juízo, tornando-se, portanto, pressuposto para qualquer sanção.

Assim, a distinção entre a área administrativa e a judiciária não rompe materialmente o fato e nem a unidade fática. Daí porque, dizer-se que as conclusões não podem contradizer-se. Se, contudo, isso ocorrer, prevalecerá a decisão judicial.

3.3.1. Auto de Infração

Segundo MACHADO (1999, p. 201) "denomina-se auto de infração o documento no qual o agente da autoridade da administração tributária narra a infração ou as infrações da legislação tributária atribuídas por ele ao sujeito passivo da obrigação tributária, no período abrangido pela ação fiscal".

De conformidade com esse mesmo autor, auto de infração é a descrição, feita pelo agente da autoridade administrativa tributária, de uma situação de fato que configura desobediência à legislação tributária. Auto é descrição e infração é conduta contrária à legislação.

A rigor, portanto, a lavratura de um auto de infração apenas significa a constatação, e conseqüente imputação ao contribuinte, de uma conduta infringente da legislação. Dela pode resultar o não pagamento de um tributo, ou apenas o inadimplemento de uma obrigação acessória. No primeiro caso é possível que no auto de infração se formule a exigência de tributo e de penalidade pecuniária. No segundo, apenas a penalidade pecuniária é exigida.

O auto de infração é, portanto, um ato administrativo com o qual tem início o procedimento de lançamento tributário, mas não é o único, pois o lançamento pode ter início de outras formas. Assim, o auto de infração é a peça básica de um contencioso fiscal. Deve obrigatoriamente ser elaborado por escrito e o seu conteúdo ser dado ciência ao sujeito passivo.

Quando a falta cometida pelo sujeito passivo for apurada pelo serviço interno de fiscalização não será lavrado auto de infração e sim termo de representação. O auto de infração pode ser preenchido à mão, datilografado ou impresso eletronicamente, sem entrelinhas, rasuras ou emendas e inutilizados os espaços em branco.

Não é obrigatório o uso de formulário padronizado, mas no auto de infração deverão constar, obrigatoriamente, os requisitos essenciais para a sua validade. Como o próprio nome diz, auto de infração quer dizer "descrição de infração", ou seja, descrição daquilo que contraria a lei.

São requisitos essenciais do auto de infração ou do termo de representação, de acordo com a Lei 11580/96, Capítulo XV, seção I, art.56, III:

> "Art. 56. A apuração das infrações à legislação tributária e a aplicação das respectivas multas dar-se-ão através de processo administrativo fiscal, organizado em forma de autos forenses, tendo as folhas numeradas e rubricadas e as peças que o compõem dispostas na ordem em que forem juntadas, obedecendo, em primeira instância, o seguinte procedimento e disposições:
>
> (...)
>
> III – Auto de Infração
>
> A formalização da exigência de crédito tributário dar-se-á mediante a lavratura de auto de infração, por funcionário da Coordenação da Receita do Estado no exercício de função fiscalizadora, no momento em que for verificada infração à legislação tributária, observando-se que:
>
> a) o auto de infração não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas e nele descrever-se-á, de forma precisa e clara, a infração averiguada, devendo ainda dele constar:
>
> 1. o local, a data e a hora da lavratura;
>
> 2. a qualificação do autuado;
>
> 3. o dispositivo infringido do art.55 e a penalidade aplicável nele estabelecida;
>
> 4. o valor do crédito tributário relativo ao ICMS, quando devido, demonstrado em relação a cada mês ou período;
>
> 5. a assinatura do sujeito passivo, seu representante ou preposto, sendo que a assinatura não importa em confissão, nem sua falta ou recusa em nulidade do auto de infração ou em agravação da penalidade;
>
> 6. a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;
>
> 7. a assinatura do autuante e sua identificação funcional".

Em caso de recusa destes, deverá ser lavrado termo circunstanciado pelo autuante e, se possível, assinado por testemunhas. A recusa de assinatura da peça não é e nem pode ser considerado infração.

Também poderá ser dada ciência do auto de infração ou do termo de representação ao sujeito passivo através de correspondência com aviso de recepção ou através de edital publicado no Diário Oficial do Estado, sempre que ocorrer dificuldades à ciência pessoal.

A ciência do autuado é obrigatória, não apenas em relação ao auto de infração, mas, inclusive, em relação a qualquer nova ação por parte dos autuantes, sob risco de, se assim não for, ser considerado cerceamento de defesa, princípio constitucional básico em qualquer processo.

A assinatura do autuado e o recebimento da peça fiscal não significam aceitação do que está contido no auto de infração. Junto com uma das vias do auto de infração, devidamente assinado pelas partes, deve ser entregue ao sujeito passivo, cópia de todos os documentos que fazem parte do nascente processo.

3.3.2. Causas mais freqüentes dos Autos de Infração

A autuação para ser válida legalmente, precisa estar devidamente descrita e fundamentada, pois, em matéria tributária, não há e não pode haver nenhuma possibilidade de discricionariedade por parte do agente autuante. Contudo, muitas têm sido as causas dos autos de infração e as mais freqüentes relacionam-se ao art.54 e 55 da Lei 11580/96, quais sejam:

- contribuinte não cadastrado;
- contribuinte com a inscrição baixada ou cancelada ex-ofício;
- mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais;

- nota fiscal em duplicidade;
- mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e sujeitas à substituição tributária;
- não comprovação de baixa de termo de trânsito;
- mercadorias desacompanhadas da primeira via da nota fiscal;
- indicação como isentas nas notas fiscais de mercadorias sujeitas ao ICMS;
- nota fiscal vencida;
- desvio de destino.

Na verdade, a constituição do crédito tributário cabe, exclusivamente, a autoridade administrativa através do lançamento, ou seja, o reconhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo, de conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional:

> "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".

3.3.3. Procedimentos Legais de Auditoria

O Processo Administrativo Tributário inicia-se com a lavratura do auto de infração (conforme já se observou), por pessoa legalmente designada para este fim. Para que seja lavrado o auto de infração faz-se necessário cumprir as etapas definidas em lei para que seja válido o lançamento tributário.

Ressalte-se que, para que produza seus efeitos é essencial que o ato preencha todos os seus requisitos: seja escrito, praticado por servidor competente e o contribuinte seja cientificado.

Inicialmente precisa ser dada ao contribuinte a comunicação de que este está sob investigação, os meios de comunicação ao sujeito passivo do início da atividade de fiscalização são o "termo de início de fiscalização" e a "intimação fiscal" (para o contribuinte apresentar documentos ou esclarecimentos).

É de fundamental importância que se registre o início do procedimento fiscal, de forma a suspender a espontaneidade do recolhimento do tributo pelo sujeito passivo, evitando que sejam aplicadas penalidades por infração invalidando o lançamento. Neste entendimento, o legislador determinou, através do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que:

> "Art. 138. A responsabilidade é excluída por denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, (...).
> Parágrafo Único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

Durante a fiscalização, o Auditor-Fiscal deve lavrar termos para todos os atos que pratica, devendo ser evitada ao máximo qualquer solicitação verbal ao contribuinte. O artigo 196 do Código Tributário Nacional determina que, sempre que possível, os termos fiscais devem ser lavrados em livros fiscais. Há, entre os livros obrigatórios ao sujeito passivo contribuinte do ICMS um livro próprio de registros desta natureza, denominado 'Livro de Registros de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência'. Após o devido registro deve-se extrair cópia para anexação ao processo. Não sendo possível, deverá a autoridade fiscal lavrar o termo em folha solta, devendo ser entregue cópia ao interessado.

3.3.4. Prova dos Fatos Ilícitos

Quando da análise da documentação e livros apresentados resultar a verificação da ocorrência de um fato que se constitui ilícito na esfera tributária, e desta decorrer a imputação de penalidade pecuniária pela legislação, o Agente Fazendário deverá efetuar o lançamento correspondente, assim como do tributo (obrigação principal) quando for devido. Entretanto, o fato que der origem à exigência deve estar devidamente comprovado por meio de provas idôneas.

A fase do procedimento fiscal é o momento próprio para a coleta das provas e o lançamento, quando formalizado, já deve conter todos os elementos de prova em que se fundamenta. É importante salientar que a denúncia contida na inicial de processo fiscal deverá estar acompanhada de todas as provas dos fatos que são imputados ao contribuinte.

Daí porque, ser necessário constar no Auto de Infração, a discriminação minuciosa do fato que originou o lançamento do crédito tributário.

A esse respeito, cabe observar que o exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, equilíbrio e bom senso. Não compete à autoridade administrativa suprir a inércia da Fazenda com a sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para o seu convencimento e que, por ventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas aportadas ao processo pelas partes.

3.4. UNIVERSO OBJETO DA PESQUISA

A pesquisa realizada compreendeu o levantamento de todos as decisões do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, publicados no ano de 2003, no período de 01.01.2003 a 01.10.2003.

Analisou-se um total de 264 decisões; deste total, das decisões envolvendo infrações relativas ao ICMS, 130 foram julgados procedentes, 16 parcialmente procedentes, 89 improcedentes e 29 nulos (Quado 6, Figura 1).

Quadro 6 – Decisões do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná.

PROCEDENTE	IMPROCEDENTE	PARCIALMENTE PROCEDENTE	NULOS	TOTAL
130	89	16	29	264

FONTE: Delegacia da Receita Estadual de Londrina, Secretaria da Fazenda do Paraná

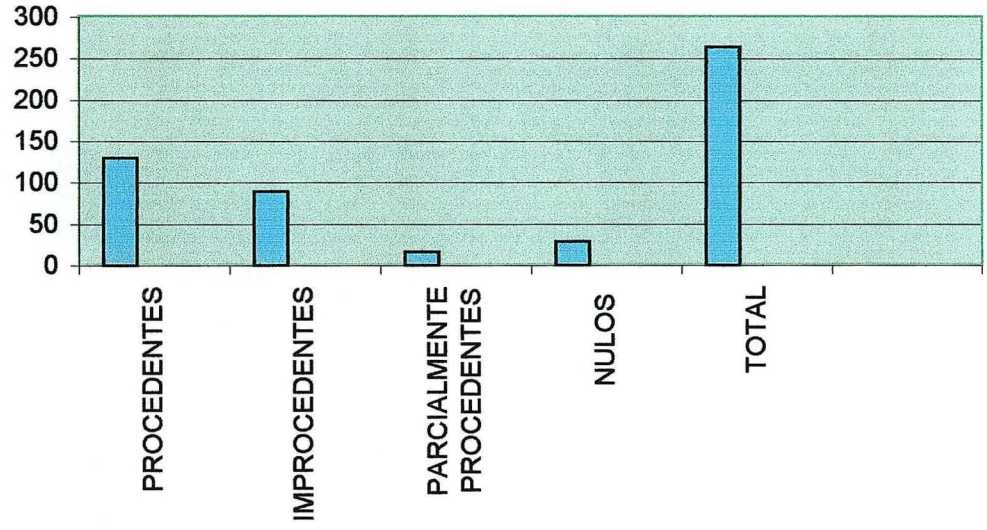

Figura 1 – Decisões do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná

Observa-se, portanto, que entre o número das decisões julgadas procedentes (49,2%) e improcedentes (33,7%) existe uma diferença de apenas 15,5%, representando de certa forma, um problema que merece ser analisado.

De igual forma, a análise das decisões julgadas revelou que 29 desses autos de infração foram considerados nulos.

Contudo, justifica-se, até certo ponto, esse elevado número de processos julgados improcedentes e nulos, a partir do momento em que a lei prevê as hipóteses em que se configuram os ilícitos tributários. Identificados esses ilícitos, no caso concreto, o agente fiscal colhe as provas materiais necessárias e lavra o auto de infração, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em sentido contrário, vale dizer, de que não houve tal infração apontada ou sugerida no auto de infração.

Ocorre que, muitas vezes, a própria lei autoriza o lançamento de ofício com base não em provas concretas, mas, sim, com fundamento nas chamadas "presunções". Por exemplo: se for constatada a existência de suprimentos de caixa,

feito por sócios, administradores ou acionistas de pessoas jurídicas, sem a prova da efetividade da entrega desses recursos à pessoa jurídica e da origem desses recursos, o Fisco presume que se trata de omissão de receitas, para fins de ICMS. Cabe ao contribuinte comprovar, com documentos hábeis, a origem dos recursos e a sua efetiva entrega à pessoa jurídica, caso contrário, a presunção torna-se uma realidade, que autoriza o lançamento sobre a receita não levada à tributação.

Dessa forma, tem-se, pois que, considerando-se que o auto de infração é a peça acusatória do processo administrativo, deve trazer, necessariamente, todos os elementos de prova a embasar a exigência fiscal, ou, então, quando muito, fundamentar-se na presunção legalmente autorizada.

Todavia, nem sempre as presunções tomadas pela Fiscalização como fundamento para a lavratura de autos de infração são autorizadas pela legislação. Nessas ocasiões, há um nítido comprometimento quanto à legalidade e segurança dessa atividade administrativa.

Sobre essa questão, entretanto, reconhece-se também a imprestabilidade de lançamentos que não trazem os mínimos elementos de segurança necessários a demonstrar e embasar o fato nele presumido pela fiscalização.

Nesse caso, é claro concluir que nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 122 do CTN .

Assim, pode-se fazer algumas ponderações:

a) O Fisco não pode autuar unicamente com base em indício, por não ter este a força probatória de uma genuína presunção. Vale dizer, que diferentemente das presunções legais, a autuação lastreada, apenas no primeiro, e muitas

vezes único, elemento colhido pelo Fisco não encontra guarida no bom Direito.

b) A presunção simples, na qualidade de prova indireta, somente é meio idôneo para referendar uma autuação quando resultar da soma de indícios convergentes. Se todos os fatos levarem ao mesmo ponto, a prova da omissão de receitas restará assegurada.

Assim, o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envoltas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Sem dúvida, deve haver um avanço nas relações fisco-contribuinte, pois é bem claro que não adianta apenas o Fisco acusar por acusar; deve fazê-lo com fundamento, segurança, e principalmente, em obediência ao princípio da legalidade, primado maior de garantia constitucional do cidadão.

Quadro 7 – Causas dos Autos de Infração considerados Improcedentes

IMPROCEDENTES					
EXIGÊNCIA IMPROCEDENTE	**LEVANTAMENTO INCORRETO**	**ACUSAÇÃO INFUNDADA**	**AUSÊNCIA DE PROVA MATERIAL**	**OUTROS**	**TOTAL**
18	**22**	**34**	**7**	**8**	**89**

FONTE: Delegacia da Receita Estadual de Londrina, Secretaria da Fazenda do Paraná.

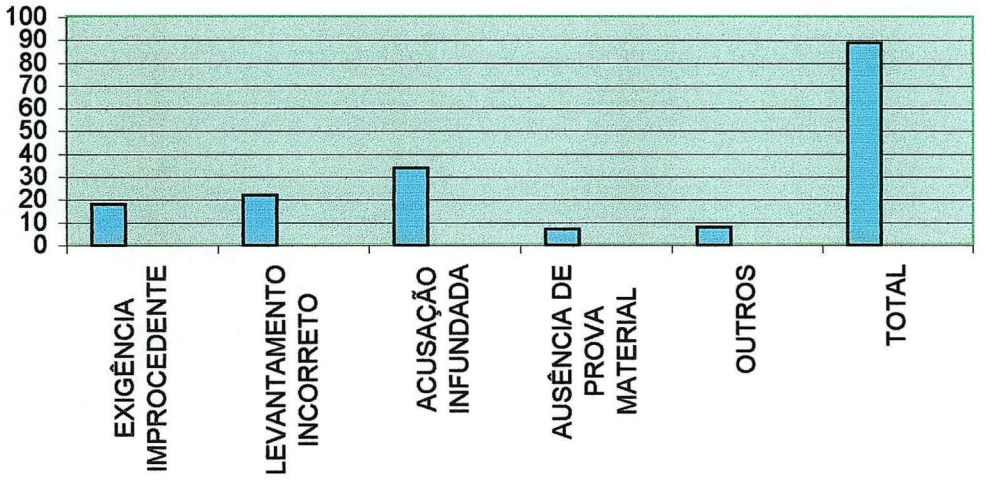

Figura 2 – Causas dos Autos de Infração considerados Improcedentes

Mostram o Quadro 7 e Figura 2, que dos 89 autos de infração considerados improcedentes, suas causas apontam para: exigência improcedente (20,2%), levantamento incorreto (24,8%), acusação infundada (38,2%), Ausência de prova material (7,8%) e outros (9,0%).

O auto de infração denota sempre um vir-a-ser, um fazer, um operar, algo dinâmico, em contraposição ao resultado final da operação. Tal vir-a-ser, contudo, supõe uma progressão de fases e etapas, de atos que se sucedem uns aos outros, onde o precedente impulsiona o subseqüente até a obtenção de um resultado final, que consubstancia uma manifestação concreta de vontade do Estado. Tal encadeamento, na ordem em que deve ser percorrido, encontra-se previamente disciplinado no ordenamento jurídico, seja através de norma constitucional (processo legislativo), seja através de norma legal (processo administrativo e jurisdicional). A atuação do órgão estatal encontra-se vinculada à observância desta processualidade, que tem, para os agentes envolvidos, caráter obrigatório.

Sabe-se, como já descrito anteriormente, que o procedimento administrativo tributário pode originar-se de ofício (exemplo: auto de infração) ou mediante provocação de parte (denúncia, reclamação, petição, etc.).

O processo administrativo tributário compreende a reunião ordenada e cronológica das peças processuais que o integram, coberto por uma capa que contenha informações relativas ao assunto, interessados, nome da repartição, data e local. Depois de formalizado, deve ser numerado e sua tramitação pelos órgãos públicos precisa ser anotada. A capa do processo é a folha inicial, devendo a numeração das demais folhas sucedê-la. Cada juntada de documento deve ser comprovada, através de termo de juntada, emitido pela autoridade competente. Podem ocorrer apensamentos de outros processos conexos com o principal, para que haja melhor esclarecimento e uniformidade de decisões.

Em razão do princípio da formalidade e das exigências de controle, inerente às atividades administrativas, todos os atos do processo, produzidos pelas partes envolvidas, deverão assumir forma escrita.

Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável. Salvo imposição legal, o reconhecimento de firma somente será exigido quando houver dúvida de autenticidade. O processo deverá ter suas páginas numeradas seqüencialmente e rubricadas.

O processo, em sua estruturação dialética e progressiva, destina-se à formação de uma decisão administrativa, que consubstancia um ato administrativo, prenhe, como todo ato jurídico, de efeitos jurídicos. Pode-se afirmar, neste sentido, que a Administração Pública, através de seus agentes e órgãos competentes, tem não só a prerrogativa, mas fundamentalmente, o dever de resolver e de decidir as questões que lhe são postas de forma legítima, atendidos os requisitos legais.

Quadro 8 – Autos de Infração Improcedentes e Nulos

AUTOS DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTES	AUTOS DE INFRAÇÃO NULOS
89	29

FONTE: Delegacia da Receita Estadual de Londrina, Secretaria da Fazenda do Paraná

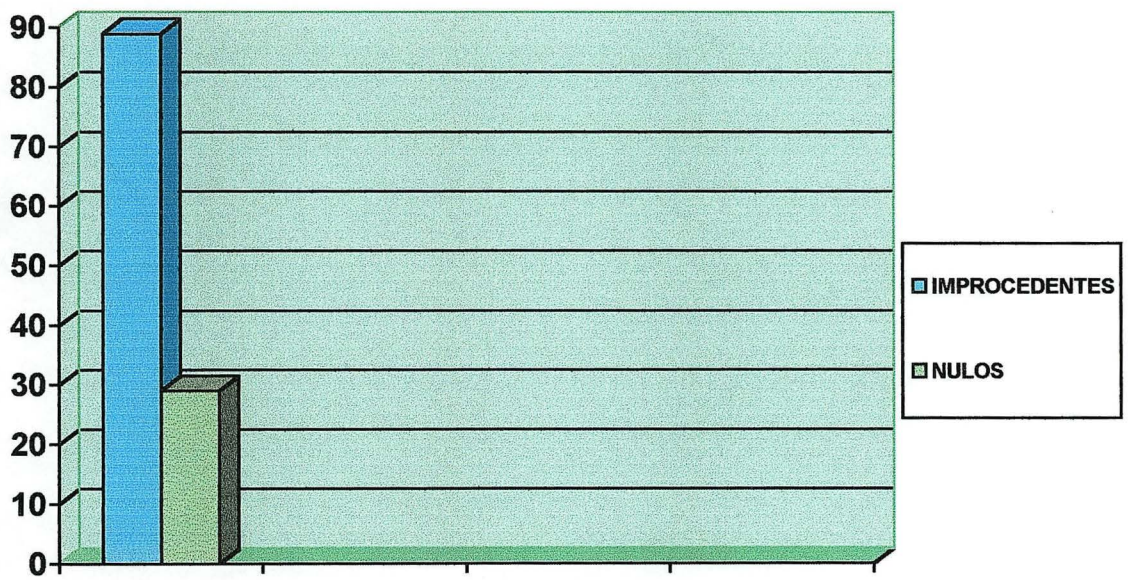

Figura 3 – Autos de Infração Improcedentes e Nulos

O Quadro 8 e Figura 3 mostram o universo dos autos de infração considerado improcedentes e nulos. Os autos de infração considerados nulos compreendem 32,5% em relação aos autos de infração improcedentes; 22,3% em relação aos procedentes e 11,0% em relação ao universo total de autos de infração, denotando, assim, um percentual muito elevado.

Além do que, os resultados apresentados em relação aos autos de infração procedentes, considerados pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais,

podem na esfera judicial ser reduzidos, o que causaria ao Estado um prejuízo ainda maior do que o que se apresenta.

Isto porque, o processo executivo fiscal, embora espécie do gênero execução de quantia certa, listado e discorrido no Código de Processo Civil, para exigência do crédito tributário em vista do seu lançamento, decorrente do disposto no Código Tributário Nacional, tem suas particularidades, exatamente pelo fato do tipo de crédito que é exigido, não obstante seja subsidiado pelas normas processuais civis nas hipóteses de cabimento.

Foram insertas no Código de Processo Civil pátrio as normas que regulamentam o atual processo executório, em todas as suas formas, visando precipuamente a invasão forçada no patrimônio do devedor, visto ter o mesmo eximido-se ao cumprimento de decisão judicial terminativa de processo.

A visível estabilidade da norma, relativamente ao processo e procedimento de que trata, é probante das mínimas alterações nela ocorridas desde a sua publicação, dentre as quais pode-se enumerar:

a) ausência das condições da ação: nesse caso pode-se equiparar àquelas mesmas descritas no art. 267, VI do Código Processual Civil, quais sejam: a possibilidade jurídica do pedido, a legitimidade das partes e o interesse processual. Tais requisitos devem, entretanto, ser adequados ao processo de execução fiscal, dentro do qual seriam direcionados à Fazenda Pública (e bem assim ao Estado), a saber se esses sujeitos seriam legítimos para perpetrarem uma Ação Executória Fiscal; e, à Certidão de Dívida Ativa, da qual se saberia se é regular e se foi regularmente constituída, bem como a o pedido possível com base nessa certidão.

b) ausência de liquidez, certeza e exigibilidade: para ser apresentado judicialmente contra devedor assim constituído, o título (Certidão de Dívida Ativa) deve conter *ex vi legis* um valor reconhecidamente quantificado, esse mesmo valor deverá se mostrar certo e determinado, e por último ser exeqüível, ou seja, o sujeito titular do executivo extrajudicial deve vislumbrar, exatamente por força dos característicos anteriores, a possibilidade de apresentá-lo contra o inadimplente num processo de execução (art. 618, I do CPC).

c) ausência de citação: esta hipótese está melhor justificada em sendo um processo cognitivo, muito embora possa ocorrer de o executado não ser chamado para se defender da excussão, gravame sob o qual estão seus bens.

d) ausência de competência: as execuções aforadas pela Fazenda Estadual, bem como por seus órgãos, devem tramitar nos foros respectivos, sob pena de nulidade passiva de argüida na contenda pré-executiva.

e) ausência dos requisitos do petitório inicial da execução: no presente patamar, poderá o executado alegar subsidiariamente, por ocasião da pré-executividade, a inexistência das exigências feitas pelo art. 614 da letra processual civil, que devem acompanhar a vestibular executiva, regras gerais reguladoras mesmo da Execução Fiscal. Nesta mesma esteira, perceba-se que a pré-executividade é um ato processual provocativo do juízo valorativo do julgador para possivelmente por fim à execução. Essa assertiva quer necessariamente dizer que os impeditivos dispostos no art. 618 da norma processual civil brasileira obriga o exeqüente e o julgador. Todavia, se por qualquer circunstância o devedor deixar de alegar os vícios cogitados (descumprindo um regramento de caráter público), não poderá deixar de fazê-lo o juiz, estando obrigado a declará-los de ofício.

Não poderia ser de outro modo, vez que em sendo na Execução Fiscal, o próprio trâmite judicial pode ver-se eivado desde os procedimentos administrativos, ocasião em que poderiam ser declarados tais defeitos, mas não foram.

Quadro 9 – Causas de Nulidade dos Autos de Infração

AUTOS DE INFRAÇÃO NULOS	
CAUSAS	**NÚMERO DE AUTOS DE INFRAÇÃO**
VÍCIO DE INTIMAÇÃO	**8**
ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PENALIDADE	**2**
DECADÊNCIA	**8**
ELEIÇÃO ERRÔNEA DO SUJEITO PASSIVO	**5**
CERCEAMENTO DE DEFESA	**6**
TOTAL	**29**

FONTE: Delegacia da Receita Estadual de Londrina, Secretaria da Fazenda do Paraná

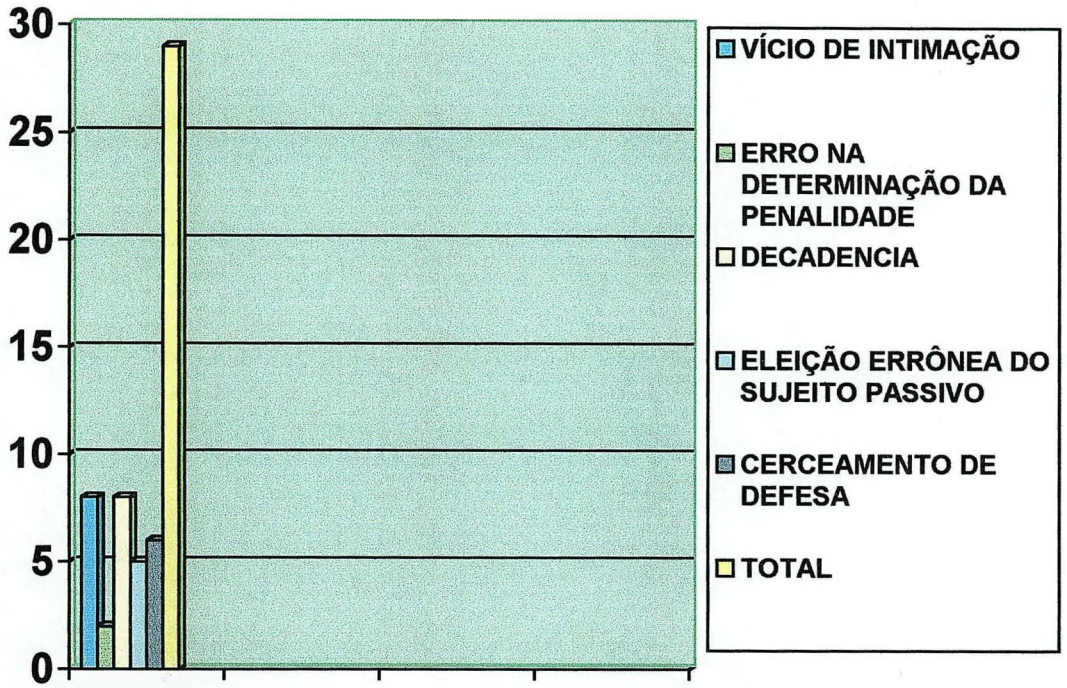

Figura 4 – Causas de Nulidade dos Autos de Infração

O Quadro 9 e Figura 4 mostram as causas de nulidade dos autos de infração analisados. Os autos considerados nulos ocupam um espaço preocupante no universo da pesquisa realizada, principalmente, porque as causas analisadas apontam para o seguinte: 27,6% dos autos de infração continham vícios de intimação; 6,9% erro na determinação da penalidade; 27,6% decadência; 17,3% eleição errônea do sujeito passivo; e, 20,6% cerceamento de defesa.

Esses números evidenciam duas possibilidades:

a) negligência do sujeito ativo no momento da fiscalização;

b) ignorância dos ritos processuais tributários.

Assim, a decretação de nulidade de um auto de infração, quando este não obedece aos requisitos previstos em norma regulamentar, mostra claramente a ineficiência da fiscalização do Estado, trazendo prejuízos aos cofres públicos pela demanda de tempo e custos.

Essa assertiva quer significar que o funcionário público no procedimento de fiscalização ao contribuinte, para lavrar um auto de infração, deve obediência ao princípio da legalidade, pois este somente terá validade quando for praticado conforme a legislação aplicável.

O direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação, e nessas condições sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela compete não incorrer em erro ao aplicá-lo.

A multa, por exemplo, corresponde a uma sanção (punição) por prática ou omissão ilícita perante a legislação tributária. Normalmente, multas correspondem a determinado percentual do imposto devido, quando relacionadas com a falta de pagamento do imposto, ou a valor fixo, quando decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias. Contudo, erros em sua determinação acarretam a nulidade do auto de infração.

Presumindo-se que a autoridade administrativa competente para lançar conhece o Direito e deve aplicá-lo corretamente, não se deve tolerar a revisibilidade do lançamento como decorrência de eventual mudança nos critérios jurídicos adotados para sua realização.

O *caput*, do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, determina como um dos princípios da administração pública e atributo necessário do ato administrativo o respeito ao Princípio da Legalidade, como já se escreveu anteriormente.

Além disto, a Constituição Federal e o próprio CTN estabelecem que os tributos devem ser exigidos na forma da lei, sem a qual será inconstitucional e ilegal a sua cobrança, assim como ser a atividade administrativa do Lançamento vinculada às previsões legais, nos termos do inciso II, artigo 5º e inciso I do artigo 150, ambos da CF/88, e inciso I do artigo 97 e parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Tais exigências têm por objetivo garantir ao administrado que anteveja a adequação do Lançamento realizado às normas jurídicas vigentes no ordenamento, principalmente, quanto à procedência da exigência do tributo, objeto da autuação lavrada, sob sua responsabilidade.

Já se destacou, por inúmeras vezes, que a atividade administrativa de efetuar o lançamento é vinculada. Isso significa que ela deve ater-se às normas legais, tanto relativas ao processo de determinação como as de índole material. A autoridade administrativa deverá indicar, expressamente, os motivos em que funda a pretensão fiscal, para que a legalidade do procedimento e da prestação que ele determina possa ser conferida pelo sujeito passivo

Assim, é requisito básico do auto de infração o preciso detalhamento do comportamento infringente, para que se tenha bem definida a natureza da infração, permitindo a amplitude da defesa e a formação de juízo pelo julgador.

De igual forma, se o próprio Regulamento estabelece que é através da escrituração que comprova a ilicitude fiscal, outro rumo não se vislumbra, ante a ausência de elemento probante formalizador da infração, que a nulidade da ação fiscal, pois inexistem elementos para justificar e validar o procedimento realizado.

Assim tem-se, uma acusação fiscal despida de sustentação material probante, não restando senão a nulidade por falta de comprovação concreta da ilicitude fiscal denunciada que compromete e macula inquestionavelmente a fiscalização realizada na autuada.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado de Direito requer que todos os atos da administração pública se exerçam em exclusiva obediência às normas legais e com disciplina necessária à estabilidade desses atos, assim como, em respeito aos interesses jurídicos da administração e do cidadão.

Nesse sentido, o processo administrativo fiscal tem como fim garantir a segurança jurídica e eliminar toda forma de conflitos com o fisco.

A legislação vigente não assinala com clareza nem regula de modo uniforme momentos capitais de cada uma das fases dos processos administrativos tributários. A diversidade continua sendo a regra. O que gera a insegurança e desorientação nas atividades das partes junto aos atos processuais, querendo dizer que também nesse particular, como nas situações levantadas, o campo se apresenta largamente aberto à reforma legislativa.

O agente da administração, no papel de julgador dentro do processo administrativo tributário, ao se deparar com uma prova documental deve no primeiro momento reconhecer a relevância desse meio de prova. Contudo ao iniciar o exame dos fatos trazidos ao processo há que lembrar que a verdade é algo inatingível, e que a prova é o instrumento para enunciar um evento relevante ao Direito, por meio de uma linguagem que torne válida tal proposição.

Desse modo, deve ser observado se a prova se traduz de forma válida, se apresenta em consonância com os princípios informadores do sistema jurídico tributário, se foi obtida licitamente, se mantém preservada a igualdade entre as parte, enfim, se os princípios informadores do Direito estão presentes no processo. Diz-se por isso, que somente profissionais com formação jurídica têm a visão geral

do sistema e de sua unidade. Afinal o Direito Tributário é de superposição e o aplicador deve interpretá-lo em toda a sua dimensão.

Então ao formar seu convencimento, o julgador deve buscar a justiça, valorando as provas independentemente de quem as produziu. Isto porque, o interesse público que domina todo o processo administrativo tributário não está relacionado à maximização das receitas, mas à tributação de acordo com a lei, à determinação legal e exata do quantitativo da obrigação tributária.

Contudo, o dever de realizar o interesse público de acordo com a lei obriga a administração a realizar o controle da legalidade de seus atos e se alinha como reforço da garantia dos contribuintes e permite a transparência nas atividades públicas.

Pelos resultados da pesquisa realizada, observou-se que embora os auditores-fiscais caracterizem-se por sua especialização técnica e possuam melhores elementos para apreciação de situações de fato, além de dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto de fiscalização, há ainda muitas falhas que vêm concorrendo para prejuízo dos cofres públicos.

Assim, a diversidade continua sendo a regra, o que gera insegurança e desorientação nas atividades do fisco e o campo se apresenta largamente aberto às falhas e vícios procedimentais.

De igual forma, a falta de um Código de Processo Tributário tem levado a grandes equívocos na medida em que se utiliza supletivamente o Código de Processo Civil.

O que se pugna, portanto, é pela necessidade de Código de Processo Tributário que trate de modo orgânico e uniforme os princípios e garantias processuais e que ao abrigo do sistema de jurisdição única os órgãos de julgamento

administrativo sejam melhores estruturados, dotados de autonomia, como órgãos especializados.

A administração pública não pode ser estranha ao objetivo de justiça. Ainda que tenha a justiça como fim genérico e não específico como ocorre com o poder jurisdicional. Tal enfoque conduz a um conflito consistente em se saber se é possível que a administração tributária possa afastar a sua própria finalidade de justiça que apenas deve ser regra de comportamento.

De igual importância, deveria ser a criação de um manual de procedimentos para o lançamento de autos de infração, o que impediria falhas e vícios procedimentais pelo fisco, coibindo a determinação de improcedência e nulidade.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Angélica Arruda. **Princípios Constitucionais do Processo**. Revista de Processo, São Paulo, ano 19, n.74, 1994, 180 p.

ARISTÓTELES. **A política**. Tradução de Torrieri de Guimarães. São Paulo: Hermus, 1996, 180 p.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética: 2000, 212p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: atualizada até a ementa constitucional n° 32. 3.ed., São Paulo: Iglu, 2001, 220 p.

BRASIL. **Código Comercial** (Lei 556, 25.06.1850). 48. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, 1461 p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 30.ed., São Paulo: Saraiva, 2001, 600p.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. 5.ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, 1089 p.

BRASIL. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS com base no artigo 155, inc.II, §§ 2º e 3º da Constituição Federal e na Lei complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial**, Curitiba, Paraná n. 4885.

BARANDIER, Antonio Carlos. **As garantias fundamentais e a prova**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris: 1997, 230 p.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1997, 250 p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2.ed., Lisboa: Almedina, 1998, 312 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, 345 p.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 17. Ed., São Paulo: Malheiros, 2001, 360 p.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil brasileiro**. v.2, 6.ed., São Paulo: Saraiva, 1997, 350 p.

HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola Editora, 1999, 280 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15.ed., São Paulo: Malheiros, 1999, 350 p.

MARCATO, Antonio Carlos. Preclusões: Limitação ao Contraditório? **Revista de Processo**, São Paulo, ano 5, n. 17, 1980, 35 p.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Novas Linhas do Processo Civil**. 2.ed., São Paulo: Malheiros, 1996, 390 p.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro.** São Paulo: Dialética, 2001, 350 p.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, 420 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24.ed., São Paulo: Malheiros, 1996, 401 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999a, 420 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981b, 330 p.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1995c, 350 p.

MIRABETE, Julio Fabrini. **Processo penal**. 7.ed., São Paulo: Atlas, 1997, 430 p.

MITTERMAYER, C. J. A. **Tratado da Prova em Matéria Criminal**. Campinas: Bookseller, 1997, 450 p.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 5.ed., São Paulo: Atlas, 1999, 370 p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991, 440 p.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de Direito Processual.** 6.ed., São Paulo: Saraiva, 1997, 420 p.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 4.ed., São Paulo: RT, 1996, 320 p.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 11.ed., São Paulo: Saraiva, 1993, 450 p.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 19.ed., São Paulo: Saraiva, 1991, 450 p.

SÁ, Djanira Maria Radamés de. **Teoria Geral do Direito Processual Civil**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 1998, 260 p.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 10.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991, 320 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed., São Paulo: Malheiros, 1998, 450 p.