

# A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

**Wendel Ferreira Lopes**

Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Uberlândia, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Professor da ESAMC Uberlândia, Advogado

Email: wendel@ferreiraeviola.com.br

**Resumo:** Foram inseridas pelo constituinte originário as normas definidoras da competência tributária para legislar e é com o arrimo nessas normas que o legislador infraconstitucional encontra fundamento de validade para a criação de normas gerais e abstratas instituidoras de tributo. Tais normas descrevem no seu antecedente um fato de possível ocorrência e no seu conseqüente a sua conformação com a instauração da relação jurídica. Diante disso, o aplicador do direito faz nascer a norma individual e concreta a partir da constatação dos fatos delineados pela norma geral e abstrata, revelando um fato jurídico tributário com a correspondente obrigação. Na produção do ato-norma, ato este definidor da obrigação de pagar e de aplicação de penalidade, imprescindível a demonstração da realização de um fato tipificado e isso se faz através da subsunção aliada a uma adequação com a prova. Significa dizer que ao descrever sobre prova no processo administrativo tributário significa também descrever a criação da norma individual e concreta. Só se pode falar em fato jurídico tributário se ele for provado. A materialização da hipótese deve ser antecedida de um ato ou procedimento preparatório através da linguagem das provas, necessitando ser oportunizado ao contribuinte as garantias constitucionais processuais. O nascimento deste instituto impulsiona o jurista a compreender como é desvelada a prova no momento do trabalho tanto do aplicador quanto daquele que decide sobre a permanência ou não do ato-norma no sistema. Tem-se como debate teórico a legitimação da função pública pelo processo administrativo, a Princiologia do processo administrativo e os limites materiais e temporais da produção da prova neste âmbito procedimental.

**Palavras-chave:** Lançamento. Prova. Processo. Administrativo. Tributário.

**Abstract:** Have been inserted by the original constituents defining the rules of taxation powers to legislate and is the mainstay of these standards, the legislature is constitutional provisions valid foundation for the creation of general and abstract that create tax. These standards describe in their history a fact of possible occurrence and its consequent its shape with the establishment of the legal relationship. Given this, the investor's right gives rise to the standard specific individual based on the statement of the facts outlined by the general and abstract, revealing a fact tax system with a corresponding obligation. In the act of production-standard tax release, this act defining the obligation to pay penalty and fee, which is essential to demonstrate the achievement of a fact and this is typified by subsumption is combined with an adequate to the task. That is to say about when describing evidence in the administrative proceeding or tax also means describing the creation of standard specific individual. We can only speak in fact tax system if it is proven. The materialization of the hypothesis should be preceded by a preparatory act or procedure by the language of the evidence, requiring the taxpayer to be nurtured constitutional procedural safeguards. The birth of the institute promotes the jurist to understand how evidence is unveiled when the work of both the investor as one who decides on the presence or not of the act-rule in the system. We have as theoretical debate the legitimacy of the civil service by administrative process, the Principiologia administrative procedure and the material and temporal limits of discovery in this procedural context.

**Keywords:** Release. Proof. Procedure. Administration. Tax.

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo aqui promovido é o resultado do contato do Autor com a dogmática jurídica e a sua aplicação prática através da defesa dos contribuintes nos processos administrativos tributários, seja ele na esfera federal, estadual ou distrital ou municipal.

O tema da produção probatória no processo administrativo tributário merece uma constante investigação e é cada vez mais crescente as inovações doutrinárias por parte dos operadores do direito. É possível perceber uma nova etapa do pensamento com uma

capacidade muito mais híbrida de perquirição do assunto tanto através da metalinguagem da Ciência do Direito como no direito positivo representado pelas fontes produtoras de normas, dentre elas as mais diversas e heterogêneas decisões dos “Conselhos de Contribuintes” espalhados pela federação.

Para o melhor desenvolvimento de um tema de expressiva complexidade, foi necessário, antes passar pela construção dos conceitos básicos da matéria tributária, dentre estes, o da regra-matriz, obrigação, crédito e ato norma de lançamento, isso sem falar do processo e procedimento administrativo e o conceito de verdade e presunção.

O assunto prova no processo administrativo tributário está umbilicalmente ligado ao “trabalho” da autoridade coatora fiscalizatória, sua conduta tem que respeitar regras e princípios suficientes para enquadrar seu comportamento à vontade da norma de incidência tributária e a nosso ver a prova passa ser o elemento revelador da realidade e a robustez de sua produção significa maior refinamento e segurança as partes envolvidas.

Por fim, o trabalho cuidou de demonstrar quais as provas admitidas no processo administrativo tributário e fez um cotejo da regra geral do processo administrativo tributário com as normas trazidas pela Lei Complementar nº 508 de 17 de dezembro de 2009 do Município de Uberlândia, que de forma inovadora para a comunidade local, cria o Conselho de Contribuintes Municipal.

## **2 AS DEFINIÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO: DA REGRA-MATRIZ AO ATO NORMA DE LANÇAMENTO**

Antes de invadir o ambiente intitulado de processo administrativo tributário o estudo percorrerá os conceitos essenciais do direito tributário em homenagem à precisão técnica e respeito ao leitor.

A investigação se justifica porque somente a partir do entendimento do conteúdo de significação do ato-norma expedido pela autoridade competente e a criação de normas individuais e concretas é que será possível conhecer do processo do seu desmonte ou sua manutenção e o conceito de lançamento é envolvido por outros como fato jurídico tributário típico, regra-matriz, obrigação e crédito tributário e assim vai.

Construída a norma jurídica individualizada é possível visualizar também a formulação da conhecida regra-matriz de incidência, esta como sendo um esquema lógico que revela a presença de um juízo condicional, em que se conjuga uma hipótese, suposto ou

antecedente a um determinado mandamento, uma consequência ou estatuição nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>.

Apenas para ilustrar veja a seguir a formatação apenas para fins didáticos da regramatriz de incidência tributária do IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano:

<b>Hipótese</b>	
<b>Critério Material</b>	Ter a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, localizado na zona urbana municipal, nos termos da lei.
<b>Critério Espacial</b>	Zona urbana do município respectivo.
<b>Critério Temporal</b>	Em regra, no 1º dia de cada ano, podendo, contudo, cada lei municipal, estipular este critério.
<b>Conseqüente</b>	
<b>Critério Pessoal</b>	
<b>Sujeito Passivo</b>	O proprietário do imóvel, o titular de seu domínio, ou o seu possuidor a qualquer título.
<b>Sujeito Ativo</b>	O Município instituidor.
<b>Critério Quantitativo</b>	
<b>Base de Cálculo</b>	O valor venal do imóvel.
<b>Alíquota</b>	De acordo com a lei municipal.

A regra tributária traz a imposição de uma obrigação, que detem nítido caráter patrimonial, ou seja, impõe a um sujeito passivo, o dever jurídico de entregar certa prestação pecuniária, a um sujeito ativo, que é titular do direito subjetivo de exigi-lo.

Antes, a primeira noção que merece destaque é entender o que vem a ser uma obrigação tributária. Pois bem, essa pode ser entendida como o vínculo jurídico de índole patrimonial que irrompe face à ocorrência do fato jurídico previsto no antecedente da

<sup>1</sup> Em IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB)

norma jurídica tributária, atrelando dois sujeitos, um passivo e um ativo, e que tem como centro de convergência, uma prestação pecuniária.

Instaurada a relação jurídica obrigacional, o sujeito passivo tem o dever jurídico de entregar a prestação pecuniária ao sujeito ativo, que em contraponto, é titular do direito subjetivo de exigí-la.

Este direito subjetivo mencionado denomina-se crédito tributário.

Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> define crédito tributário como sendo esse direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro, no mesmo sentido José Eduardo Soares de Melo<sup>3</sup> aduz que o crédito tributário representa o direito que o Poder Público tem de perceber valores das pessoas particulares, em face da realização do respectivo fato gerador, concretizado com a ocorrência real de todos os critérios previstos na lei.

Eurico Marcos Diniz di Santi<sup>4</sup> numa linguagem absolutamente particular define crédito tributário como sendo a relação jurídica tributária intranormativa, a qual ocupa o lugar de prescriptor na estrutura do ato norma formalizador posto pela Administração ou pelo próprio sujeito passivo.

A verificação, através da linguagem competente, do fato jurídico tributário estabelece um vínculo entre credor e devedor, tendo por objeto uma prestação pecuniária compulsória.

Apesar de toda a carga conceitual acima esposada, nada ocorre de forma artificial, num passe de mágica ou restrito ao plano das idéias, para o surgimento da obrigação indispensável o trabalho administrativo, para alguns, necessário a conversão para a linguagem competente do direito.

A Autoridade competente verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e os passos revelam a concretização do “lançamento”, conceito tipificado no próprio Código Tributário Nacional através do art. 142.

Nas lições do mestre Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> uma norma geral e abstrata com perspectiva tributária posta no sistema, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade,

---

<sup>2</sup> Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, pag. 362/363

<sup>3</sup> Curso de Direito Tributário, 5ª edição, São Paulo: Dialética, 2004, pag. 246

<sup>4</sup> Lançamento Tributário, 2ª edição, São Paulo: Max Limonad, 1999, pag. 183

<sup>5</sup> Idem, pag. 392

reivindica, a edição de uma norma individual e concreta e esta norma individual e concreta é estampada pelo conhecido ato-norma de lançamento.

Sobre o conceito ainda há que dizer que as normas nacionais recentemente avançaram, aqui no sentido de caminhar e não no sentido de evoluir, para que os próprios particulares participem da produção das normas individuais e concretas e é grande a quantidade de tributos no Brasil em que se transferiu a “competência” ao sujeito passivo da obrigação tributária a tarefa de relatar os dados da relação jurídica e efetuar o recolhimento.

Apenas para esclarecimento, chama a doutrina de “LANÇAMENTO” quando celebrado pela autoridade política e de “AUTOLANÇAMENTO”, caráter substitutivo, quando ficar por conta do sujeito passivo a celebração do documento, o que Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>6</sup> preferiu chamar de “ato-norma de formalização”.

Ressalte-se que o presente estudo pautará sua atenção apenas no ato-norma produzido pela Autoridade Fiscal deixando de lado toda a discussão semântico do termo “autolancamento”.

Outro problema criado a partir da prática, mas que a nosso ver não se pode confundir, é dar o mesmo tratamento semântico aos conceitos “lançamento” e “auto de infração”. Concordamos com Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup> que trata-se de dois atos administrativos e que também ambos são introdutores de normas individuais e concretas passíveis de irresignação por parte do sujeito passivo, porém, o lançamento tem no seu antecedente a ocorrência de um fato lícito com a conseqüente relação jurídica de tributo e o auto de infração tem no seu suposto ou antecedente a descrição de um ilícito com a conseqüente relação jurídica de sanção.

Temos ciência de que nos mais das vezes a autoridade coatora produz num só documento uma norma individual e concreta que exige o tributo e outra que aplica uma penalidade, mas nem por isso, o comportamento foi capaz de excluir uma ou outra regra, trata-se de um ato que cria duas normas: uma de lançamento do tributo, fato jurídico tributário típico e outra de auto de infração, aplicação de pena.

Frise-se, as normas, seja aquela que impõe a obrigação de tributo ou de penalidade é passível de controvérsia por parte do sujeito passivo.

Desse modo, após a consolidação do documento, estando o contribuinte de acordo com ele e efetuando o pagamento no prazo estabelecido, a obrigação se extingue. Caso

---

<sup>6</sup> Idem, pag. 185

<sup>7</sup> Bis in idem, pag. 413

contrário, inaugura-se sua irresignação com a impugnação do ato, dando início ao processo administrativo.

James Marins<sup>8</sup> informa 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). Há um conjunto de normas que integra o ordenamento jurídico tributário brasileiro, ao qual chamamos de SISTEMA TRIBUTÁRIO, que rege o processo administrativo.

Os diversos regimes jurídicos sejam eles dos entes federados, Municípios, Estados e Distrito Federal e União ou suas autarquias prescrevem regras que indicam os caminhos a serem percorridos pela administração e o administrado, porém, cada um desses modelos convivem com a presença indispensável de vários princípios<sup>9</sup>, dentre eles o da legalidade (art. 153, § 2º, da CF), o da imparcialidade que decorrente do art. 153, § 1º da CF, o da oficialidade, o do informalismo em favor do Administrado, o da Publicidade e o do devido processo legal.

Alias sobre este último Eduardo Domingos Bottallo<sup>10</sup> explica que a cláusula do devido processo legal, antes de garantia expressamente acolhida pela Constituição Federal (art. 5º, LIV), corresponde a um princípio geral de direito que encontra confortável aplicação em qualquer área onde a Administração Pública se faça presente.

O direito de o cidadão-contribuinte impugnar perante o órgão fazendário a pretensão fiscal e com isso dar início ao processo administrativo conduz necessariamente à existência de sistema preparado para receber o pedido de julgamento da lide e tramitá-lo em órgãos previamente destinados para esta finalidade.

Tais órgãos devem ser dotados de julgadores administrativos imparciais, competência julgadora previamente estabelecida na legislação e adequados mecanismos prévios de determinação de competência para cada caso concreto que lhes for submetido à apreciação é o que explica Maria do Socorro Carvalho Brito<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Direito processual tributário brasileiro, Administrativo e Judicial, 1ª edição, São Paulo: Dialética, 2001, pag. 43

<sup>9</sup> Sobre princípios, indispensável o estudo da obra de Humberto Bergmann Ávila. A distinção entre princípios e regras – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009

<sup>10</sup> Em A prova no processo administrativo tributário federal, Processo Administrativo Fiscal, 6º Volume, São Paulo: Dialética, 2002, pag. 9

<sup>11</sup> O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4112>>

Após as considerações iniciais de importância vitanda onde inseriu-se conceitos fundamentais desenvolvidos dentro de um sub-sistema chamado de direito tributário e direito processual tributário, passa-se para o estudo da “prova” dentro deste último processo.

### **3 A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Provar significa formar o convencimento do juiz (ou daquele que decide) sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo. O vocábulo prova (do latim "proba", de "probare") pode ser tomado em duas acepções: no sentido de tudo quanto possa convencer o arbitro da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida por aquele (acepção subjetiva).

Note que o termo “prova” está ligado a convicção da existência de algo, trata-se da demonstração da verdade criada pela parte com o fim de convencimento. Em razão disso Souto Maior Borges<sup>12</sup> com a magia de um poeta diz que a verdade jurídica ama ocultar-se. Ama porque? Porque se faz através de um exercício dialético conjugados pelos atos de fala entre as “pessoas” do processo e esses atos se exteriorizam através das provas.

Souto<sup>13</sup> ainda explica que o processo é clareira aberta e que se oferece à luz, sob as matas copadas da ocultação originária da verdade. Os atos processuais tendem, no fundo, a desobstruir a via para a verdade de fato. Segundo o autor cada ato processual é como uma réstia de luz que penetra na clareira margeada pela densidade da floresta, onde se abriga a escuridão, porque a luz mal consegue atravessá-la.

Pois bem, como já dito, o cenário agora é: a Autoridade Coatora observando determinados fatos lícitos ou ilícitos, percebe a ocorrência da tipicidade e no exercício de sua tarefa promove a conversão para a linguagem jurídica através do ato norma de lançamento ou de infração. O súdito, ou melhor, o sujeito passivo da relação não concorda com o comportamento e resolve confrontar a norma ou as normas individuais e concretas produzidas e faz isso também dentro de uma linguagem especial dando início ao processo administrativo. É neste ambiente que estamos fotografando regras e princípios.

---

<sup>12</sup> O contraditório no processo judicial, uma visão dialética, São Paulo: Malheiros, 1996, pag. 72

<sup>13</sup> Idem, pag. 73

Então é possível dizer que o processo administrativo contará ou narrará a história de duas verdades e ambas caminharão através da produção de “documentos processuais” convencionados de “prova” afim de demonstrar o convencimento do julgador pessoa eleita pelo sistema para dizer quem tem a verdade.

Marcio Pugliesi<sup>14</sup> tratando da teoria da comunicação informa ao leitor que uma das funções da linguagem, é a função descritiva, ou seja, aquela que indica e referencia.

Segundo o autor, a linguagem pode descrever fatos, coisas e estado de coisas no mundo. São palavras do autor: “tudo se passa como se a cada palavra ou frase correspondesse algo de exterior que se pudesse apontar como seu referente, ou equivalente a ela.”

Pugliesi<sup>15</sup> chega ao tema aqui proposto quando afirma que uma descrição, e aí, lembremos que trata-se de uma das funções da linguagem, pode ser válida ou não e a validade da função, mede-se pela veracidade.

O problema é como adequar a linguagem com a veracidade. Para o citado autor, já que a função descritiva implica a existência de referentes, diz-se referente porque como se cada palavra referisse a algo, pode-se considerar como critério de verdade a existência e exibição das ocorrências a que a linguagem descritiva se refere.

A autoridade coatora antes de trazer para o mundo jurídico o documento a ser refutado pelo súdito, necessariamente, deverá ter utilizado para as suas pretensões de um vasto conjunto de provas e somente após a “certeza” da subsunção do conceito do fato com o conceito da norma é que deverá ser possível a edição do documento administrativo. A prova construída pela autoridade é passível de refutação, mas enquanto resistir a estas, permanece intacta no sistema e ostenta a verdade pretendida pelo Fisco.

O ato norma então tem presunção de validade, pelo menos até que outra prova, nova linguagem, determine o contrário e invalide-o.

A prova pode ser classificada quanto ao modo de produção em prova direta, indícios e presunção relativa ou absoluta. Esta última entendida conforme Alfredo Augusto Becker<sup>16</sup> como sendo o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável. A nosso ver, os conceitos indícios e presunções são de uma complexidade que certamente mereceria um trabalho específico para eles e que foge ao objetivo neste momento.

---

<sup>14</sup> Teoria do Direito. São Paulo, Saraiva, 2009, pag. 28

<sup>15</sup> Idem, pag. 29

<sup>16</sup> Teoria Geral de Direito Tributário, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 1972, pag. 462

O que importa agora é dizer que a demonstração desses fatos que vão oferecer luz ante as matas copadas do processo e a busca pela verdade, pode se dar de diversas formas: confissão, depoimento testemunhal, perícia, documento, dentre outras.

#### **4 A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA**

Entrou para o mundo jurídico a Lei Complementar nº 508 de 17 de dezembro de 2009 que dispõe sobre o processo administrativo tributário no município de Uberlândia e que obviamente contemplou o tema “prova” e que merece nossa consideração.

Logo na entrada o artigo 2º informa aos envolvidos que o processo que acaba de aportar no mundo jurídico terá como fundamento uma base principiológica capaz de assegurar a ampla defesa e o contraditório, a motivação das decisões, a celeridade e a economia processual e ainda, que todo o interessado terá acesso aos atos ali praticados, bem nos moldes já apresentados, a norma serve para deixar evidente qual o modelo de processo pretendeu o legislador.

Outro aspecto que chama a atenção é que pela leitura do artigo 6º e a própria divisão do Capítulo II e da Seção III o legislador deixa claro que “processo” é gênero do qual “procedimento” é espécie e diz mais, que o procedimento é um ato preparatório para o processo. Pelo primeiro contato com a lei pode-se perceber que o conceito de procedimento aqui, difere um pouco daquele enunciado pela Lei 9.784/99<sup>17</sup>. A lei federal trata o conceito como sendo modo e a forma por que se movem os atos no processo.

Esta conclusão também nos permite uma crítica com relação a ausência do rigor conceitual, isto porque o artigo 6º que trata da instauração e procedimento de uma investigação com capacidade para concluir quanto a ocorrência de fato típico ensejador de crédito tributário ou não, assim sendo, não poderia o artigo ter já tratado o sujeito da relação como sendo um sujeito passivo da obrigação tributária porquanto não poder falar em obrigação e por conseguinte em sujeição passiva, pelo menos neste iter processual.

Avançando na investigação do texto legal, logo se vê uma norma que trata de prova e esta já começa criando uma presunção, trata-se do art. 9º, mais especificamente da

---

<sup>17</sup> Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal

notificação do lançamento ao administrado para recolhimento do crédito ou impugnação. O parágrafo 5º do citado artigo prescreve que, *in verbis*: “quando a notificação for enviada pelo correio, sem aviso de recebimento, deverá ser precedida de divulgação no Diário Oficial do Município, das datas de entrega nas agências postais das notificações e das datas de vencimento dos tributos.” Em seguida prescreve o parágrafo 6º: “para todos os efeitos de direito, no caso do §5º deste artigo e respeitadas as suas disposições, presume-se feita a notificação do lançamento e regularmente constituído o crédito tributário correspondente, 5 (cinco) dias após a entrega das notificações nas agências postais.”.

Essa presunção, como não poderia deixar de ser, é relativa, até pela norma extraída do parágrafo 7º do mesmo artigo, que impõe o seguinte: “a presunção referida no §6º deste artigo é relativa e poderá ser elidida pela comunicação do não-recebimento da notificação, protocolada pelo sujeito passivo junto à Administração Municipal, no prazo máximo de 15 (quinze) dias, contados da data de sua entrega nas agências postais.”. Dado a novidade normativa no sistema, fez-se necessária a transcrição das normas para facilitação do entendimento do leitor.

Vale dizer que a presunção retro apresentada só tem aplicação para o que o legislador preferiu diferenciar chamando de lançamento e não para o auto de infração.

Outro ponto de relevada importância e que a nosso ver, também interfere na produção da prova endoprocessual está no artigo 15, transcreve-se mais uma vez: “Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato<sup>18</sup> e erros de direito<sup>19</sup> serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de impugnação ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade.”.

Este artigo certamente será alvo de grandes controvérsias posto que, no que pertine ao erro de fato, entendemos que o órgão julgador deveria percebê-lo e determinar a autoridade a produção de um novo documento, oportunizando nova notificação ao sujeito passivo e, pior ainda, se o erro for de direito, a sua verificação implica sim, com a devida vênia, na retirada do ato-norma do sistema e a decretação da sua nulidade ou

---

<sup>18</sup> O erro de fato pode ser acidental ou substancial, conforme seu poder de influir ou não na validade do ato jurídico. É acidental o erro sobre as qualidades secundárias da coisa ou pessoa envolvidas numa relação jurídica, sem mostrar-se fator determinante da manifestação de vontade. (Declaração de rendimentos e erro de fato - Waldir Luiz Becker, Publicada na Revista de Estudos Tributários nº 11 - JAN-FEV/2000, pág. 5)

<sup>19</sup> Este decorre do descumprimento da regra jurídica (norma de lei), da qual se desconhecia a existência, ou de sua observância equivocada, por erro de interpretação. (*idem*)

improcedência, este pelo menos tem sido o entendimento do atual CARF – Câmara Superior de Recurso do Conselho Administrativo da Receita Federal.

No que pertine as provas propriamente ditas, o artigo 19 foi o eleito para prescrevê-las e foi explícito na autorização da produção da prova documental e pericial. Quanto a primeira o comentário fica por conta do momento da juntada. O artigo determina a juntada de documentos com a impugnação, nada obstante, abre para novas oportunidades ante a ocorrência de impossibilidade por motivo de força maior, fato ou direito superveniente e para contrapor a fatos trazidos de forma extemporânea aos autos. Já quanto a perícia o artigo 23 enuncia que ela terá cabimento de ofício ou a requerimento das partes dependendo da apreciação das autoridades de julgamento.

Como se viu o Processo Administrativo Tributário não tratou da produção da prova testemunhal. Esta prova realmente não tem sido contemplada pelo legislador processual administrativo tributário no país, porém, há entendimentos conflitantes nas turmas de julgamento de Conselhos de Contribuintes representados aqui por qualquer esfera da federação, há decisões rechaçam a produção da prova e há quem entenda que “não pode a autoridade julgadora privar o contribuinte da análise expressa de seu pedido de produção de prova testemunhal, bem como deixar de fundamentar a sua decisão a respeito do pleito, sob pena de causar-lhe o cerceamento do direito de defesa”, como foi o voto da Relatora Thaisa Jansen Pereira nos autos Processo nº 10166.002655/2002-53, 6ª Câmara Especial, 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF, Acórdão 106-13319, 13/05/2003. A nosso ver, o tempo dirá qual vai ser o posicionamento do Conselho a ser criado neste órgão de julgamento.

## **5 CONCLUSÃO**

Do que foi dito percebe-se que a discussão da prova no processo administrativo, principalmente o tributário, apresenta-se como obrigatório e vai de encontro com os anseios do legislador constituinte originário e derivado.

Em conseqüência, competente tanto ao legislador infraconstitucional quanto aos intérpretes e aplicadores do direito zelarem pela preservação dos valores eleitos pela própria constituição como sendo suficientes para a perseguição e apuração da verdade no processo administrativo tributário e o caminho para o contento é certamente a apuração racional dos fatos consubstanciado pela esmerada produção das provas.

## 6 BIBLIOGRAFIA

- AMARAL SANTOS, Moacyr. **Prova judiciária no cível e comercial**. 5 ed. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1983.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Ed. brasileira baseada na 5ª edição alemã. São Paulo: Malheiros, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da argumentação jurídica** – A teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. 2ª ed. São Paulo: Landy, 2001.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **A distinção entre princípios e regras – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo, os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 1972.
- BECKER, Waldir Luiz, Declaração de rendimentos e erro de fato, publicada na Revista de Estudos Tributários nº 11 - JAN-FEV/2000, pág. 5.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BORGES, José Souto Maior, **O contraditório no processo judicial, uma visão dialética**, São Paulo: Malheiros, 1996.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos, **A prova no processo administrativo tributário federal**, Processo Administrativo Fiscal, 6º Volume, São Paulo: Dialética, 2002.
- BREGA FILHO, Vladimir. **Direitos fundamentais na Constituição de 1988: conteúdo jurídico das expressões**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.
- BRITO, Maria do Socorro Carvalho. **O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4112>.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004
- \_\_\_\_\_. **A prova no Procedimento Administrativo Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 34
- \_\_\_\_\_. **IPi - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBS/SH (TIPI/TAB)**, São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 12.
- CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 1969.
- DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, São Paulo: Malheiros, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, São Paulo: Malheiros, 1999.
- FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 1980.
- \_\_\_\_\_. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2008.
- \_\_\_\_\_. Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito**. São Paulo: RT, 1976.

GUERRA, Renata Rocha. **Auto de infração tributário: produção e estrutura.** Tese (doutorado), PUC, São Paulo, 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 1991.

MARINS, James, **Direito processual tributário brasileiro, Administrativo e Judicial,** 1ª edição, São Paulo: Dialética, 2001.

PUGLIESI, Marcio, **Teoria do Direito.** São Paulo, Saraiva, 2009.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito.** São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria tridimensional do direito.** São Paulo: Saraiva, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, **Lançamento Tributário,** 2ª edição, São Paulo: Max Limonad, 1999.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. **Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal,** Juruá, 2002.

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