



**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ**  
**UNIVERSIDADE DE FORTALEZA – UNIFOR**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ**  
Curso Direito

**DOCUMENTO ELETRÔNICO COMO MEIO DE PROVA NO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO  
DO ICMS CEARENSE**

Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior

Matr.: 0223868/3

Fortaleza – Ceará  
Dezembro – 2006

**RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA JUNIOR**

**DOCUMENTO ELETRÔNICO COMO MEIO DE PROVA NO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO  
DO ICMS CEARENSE**

Monografia apresentada como exigência para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação de conteúdo do professor Pedro Valter Leal e orientação metodológica da professora Áurea Zavam.

Fortaleza – Ceará  
2006

RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA JUNIOR

**DOCUMENTO ELETRÔNICO COMO MEIO DE PROVA NO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO  
DO ICMS CEARENSE**

Monografia apresentada à banca examinadora e à Coordenação do Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade de Fortaleza, adequada e aprovada para suprir exigência parcial inerente à obtenção do grau de bacharel em Direito, em conformidade com os normativos do MEC, regulamentada pela Resolução nº R 028/99 da Universidade de Fortaleza.

Fortaleza, 1º de dezembro de 2006.

Pedro Valter Leal, Ms.  
Professor orientador da Universidade de Fortaleza

Maria Lírida Calou de A. Mendonça, Dra.  
Professor examinador da Universidade de Fortaleza

Carla Pimenta Leite, Esp.  
Professora examinadora da Universidade de Fortaleza

Áurea Suely Zavam, Ms.  
Professora Orientadora de Metodologia

Profa. Núbia Maria Garcia Bastos, Ms.  
Supervisora de Monografia do CCJ

Coordenação do Curso de Direito

*Dedico este estudo, que enseja uma nova caminhada na minha vida, à minha mãe, MARIA FERNANDES MUNIZ DE OLIVEIRA, sem a qual não teria conseguido realizar o sonho de uma nova formatura; ao meu pai, RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA, pelo carinho, amor e atenção sempre dados em demasia; a minha irmã, REJANE, pela sua intensa admiração; e a minha querida esposa, HELANIA, que sempre me deu atenção e força em todos os momentos.*

## AGRADECIMENTOS

Em especial, ao professor de orientação de conteúdo, Pedro Valter Leal, por haver contribuído com sua experiência e conhecimento na elaboração deste trabalho.

À professora Lírida Calou, pela douta sabedoria, incrível simplicidade e paciência de ter me acrescido com seus ensinamentos.

À professora de orientação metodológica, Áurea Zavam, que transmitiu claramente as regras estabelecidas necessárias à elaboração da minha monografia e me encorajou a começar e a concluir o trabalho.

Não poderia esquecer as pessoas fora do circuito acadêmico jurídico que deram sua parcela de contribuição para esta realização. Agradeço aos meus amigos, Hélder e Ielton, pela amizade e colaboração em estudos e pesquisas jurídicas. Agradeço a minha mãe, Bia, uma grande mulher e fonte de inspiração, pelo otimismo e força de vontade, que me levantavam quando parecia não ter mais forças. A minha irmã, Rejane, por sempre estar me apoiando nos meus projetos de vida. Ao meu pai, Raimundo, por me guiar com tanto amor pelos caminhos da vida. Agradeço a minha esposa, Helania, pelo incentivo e compreensão quando da minha ausência devido à execução deste trabalho e em todos os momentos.

Agradeço a DEUS, Mestre de todos os mestres, sem O qual nada é possível.

*Todas as vezes que um indivíduo aparece como autor de um fato, que é, por força de lei, de conseqüências aflitivas, e que se trata de lhe fazer a aplicação devida, a condenação repousa sobre a certeza dos fatos, sobre a convicção que se gera na consciência do juiz.*

*(Mittermaier)*

## RESUMO

O processo administrativo cada vez mais está sendo utilizado pelo contribuinte para impugnação dos lançamentos efetuados pelo Fisco. Porém, com as novidades tecnológicas que são implementadas pelo Fisco, para controlar as operações relativas ao ICMS eletronicamente gerenciadas pelos contribuintes, surgem cada vez mais novos instrumentos de prova que desafiam os julgadores dos contenciosos administrativos tributários. Há um desconhecimento dos julgadores, dos contribuintes e dos demais operadores do direito quanto à possibilidade do aproveitamento do documento eletrônico como meio de prova no processo administrativo tributário. Objetiva-se, com este trabalho, analisar os documentos eletrônicos que são utilizados na SEFAZ e seu uso como meio de prova no processo administrativo tributário no campo do ICMS. Estudam-se as diferenças entre o processo administrativo tributário e o judicial tributário, os princípios ínsitos a esses 2 (dois) processos, os tipos de prova utilizados no processo administrativo tributário, a questão do ônus probatório, os requisitos necessários de validade jurídica para utilização dos documentos eletrônicos como meio de prova, os documentos eletrônicos usados como meio de prova pela SEFAZ e sua adequação como instrumento probatório. Aborda-se o instrumental técnico necessário para a garantia do atingimento dos referidos requisitos, para, enfim, chegar-se à conclusão quanto à validade jurídica dos documentos eletrônicos utilizados pela SEFAZ para a fundamentação de autos de infração.

**Palavras-chave:** Documento Eletrônico. Prova. Processo Administrativo Tributário.

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
<b>1 DIFERENÇAS ENTRE O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>13</b>
1.1 Princípios comuns ao processo administrativo tributário e ao processo judicial tributário .....	14
1.1.1 Devido processo legal .....	15
1.1.2 Ampla defesa e contraditório .....	15
1.1.3 Instrumentalidade e economia processuais.....	15
1.1.4 Duplo grau de jurisdição .....	16
1.1.5 Necessária Fundamentação das Decisões.....	17
1.2 Princípios específicos do processo administrativo tributário .....	17
1.2.1 Utilidade do processo administrativo .....	17
1.2.2 Não submissão do julgador ao poder hierárquico.....	18
1.2.3 Verdade material.....	18
1.2.4 Oficialidade .....	19
1.3 Princípios específicos do processo judicial tributário .....	19
1.3.1 Inafastabilidade da jurisdição .....	19
1.3.2 Efetividade da tutela jurisdicional .....	20
1.3.3 Imparcialidade, inércia e verdade formal.....	20
<b>2 PROVA .....</b>	<b>22</b>
2.1 Conceito.....	22
2.2 Tipos de prova.....	22
2.2.1 Documentos .....	23
2.2.2 Perícia .....	23
2.2.3 Prova testemunhal .....	24
2.2.4 Confissão .....	25
2.2.5 Prova emprestada .....	25
2.3 A questão do ônus da prova.....	25
<b>3 DOCUMENTO ELETRÔNICO.....</b>	<b>28</b>
3.1 Conceito.....	28
3.2 Tipos de documentos eletrônicos usados na SEFAZ .....	29
3.3 Requisitos para que o documento eletrônico possua força probante .....	29
3.4 Criptografia.....	32
3.5 Certificação digital .....	33



4 DA FISCALIZAÇÃO POR MEIO ELETRÔNICO.....	37
4.1 Dos arquivos eletrônicos disponibilizados pelo sujeito passivo do ICMS durante uma auditoria fiscal.....	37
4.2 Das obrigações acessórias entregues por meio eletrônico.....	41
4.2.1 Histórico .....	41
4.2.2 A utilização dos documentos eletrônicos pela SEFAZ como instrumento de prova no processo administrativo tributário.....	43
4.3 Da adequação da nota fiscal eletrônica como meio de prova.....	46
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS .....	55
APÊNDICE .....	57

## INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas o mundo passou por um desenvolvimento tecnológico jamais visto. A informática foi, com certeza, a área que apresentou maiores progressos. A globalização fez do computador uma necessidade básica e a informação passou a ser uma ferramenta cada vez mais presente no cotidiano das organizações. Os sistemas informatizados passaram a ser necessários para que se realizasse uma gerência eficaz e que possibilitasse uma maximização dos resultados numa sociedade cada vez mais competitiva e carente de respostas rápidas, efetivas e que permitissem a tomada de decisões baseadas em dados confiáveis, tanto do ponto de vista gerencial quanto de controle e administrativo.

No Brasil, até o final da década de 80, o celular era uma realidade distante de todos os brasileiros. A internet era um sonho vivenciado somente pelos países desenvolvidos. O computador caseiro era um desejo inalcançável para grande parte da população. Quanto às atividades comerciais, ainda eram utilizados documentos manuscritos, datilografados e controles arcaicos geralmente efetuados através de fichas e pastas de controle.

Atualmente, a economia está globalizada e o mundo vive numa aldeia global, onde mercados são interligados pela grande rede. Uma notícia que acontece na Malásia é conhecida praticamente em tempo real por uma pessoa que está no Brasil, por meio das notícias propagadas pela internet. Economias despencam da noite para o dia, pois o dinheiro sai de um mercado para o outro com um simples toque numa tecla de um computador.

As organizações empresariais não poderiam ficar à margem desta avalanche desenvolvimentista. Paulatinamente, foram sendo introduzidos sistemas informatizados responsáveis pelo gerenciamento da empresa como um todo, os quais foram responsáveis pela modernização de todo aparato comercial, financeiro e operacional das empresas. Tais mudanças propiciaram alterações significativas em diversas atividades antes realizadas de forma manual. A emissão de notas fiscais, de pedidos, de controles internos de estoque até a escrituração contábil e fiscal das empresas passaram a ser realizadas através de sistemas de

gestão empresarial que possibilitaram uma otimização dos controles internos, gerando relatórios gerenciais que permitiram uma administração em tempo real das operações realizadas pelas empresas.

Com isto, passaram a proliferar contribuintes que, valendo-se destes sistemas informatizados, começaram a armazenar todas as suas informações através do chamado Processamento Eletrônico de Dados (PED). As notas fiscais deixaram de ser emitidas manualmente e passaram a ser emitidas eletronicamente através de sistemas interligados de processamento de dados, nos quais o controle do estoque e o financeiro deixaram de ser vistos de forma estanque para serem gerenciados automaticamente por meio de uma rede de informática cada vez mais complexa e eficaz.

Os fiscos passaram a se preocupar com este avanço abrupto e estabeleceram mecanismos de controle, entre os quais: autorizações cada vez mais detalhadas para os usuários de PED, treinamento de servidores em fiscalizações por meio de arquivos eletrônicos, exigência de entrega de obrigações acessórias por meio eletrônico através de leiautes pré-definidos pela administração tributária, aquisição de aplicativos para fiscalização de contribuintes através da análise de arquivos eletrônicos, etc.

A mais impactante ação realizada pelos fiscos estaduais para maximizar o controle dos contribuintes usuários de PED foi a exigência do cumprimento de obrigações acessórias, que permitiram um acesso a todas as informações relativas às movimentações fiscais relacionadas com o seu mais importante imposto em termos arrecadatários: o ICMS.

No estado do Ceará, foi idealizado o Sistema Integrado de Simplificação das Informações Fiscais (SISIF). Este sistema foi um marco dentro da administração fazendária do estado do Ceará por estabelecer um leiaute uniforme, que deveria ser obedecido por todos os usuários de PED e que permitia a formação de um grande banco de dados gerenciado pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ), o qual armazenaria as informações constantes nos documentos fiscais transmitidos pelos citados contribuintes, oriundas de suas transações comerciais de entradas e saídas de bens, mercadorias e prestação de serviços.

Com isto, a SEFAZ começou a dispor de um imenso banco de dados com informações detalhadas de todos os campos dos documentos fiscais escriturados no Livro Registro de Entradas e no Livro Registro de Saídas de Mercadorias, bem como a integridade das

informações constantes no Livro Registro de Apuração do ICMS e no Livro de Inventário. Em contrapartida, o contribuinte ficaria dispensado, paulatinamente, da entrega de todas as obrigações acessórias, já que o Fisco cearense teria condição de gerá-las por ter todos os dados necessários para a sua elaboração.

A partir daí, a SEFAZ passou a utilizar este manancial de informações para uma série de cruzamentos e conferências efetuados através dos dados informados pelo contribuinte, que ficariam armazenados nos seus servidores durante o prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Diante desta realidade, começaram a ser lavrados autos de infração baseados somente na existência de consultas executadas por meio do gerenciamento deste grande banco de dados. Começaram a chegar ao Contencioso Administrativo autos que se fundamentavam somente em planilhas oriundas dessas consultas efetuadas pelos órgãos da SEFAZ.

Passou-se a conviver com um novo documento, o eletrônico. Este convertido em papel como prova no processo de um auto de infração quando encaminhado para julgamento no Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), mas desmaterializado por ser resultado de uma consulta elaborada pelo órgão de informática da SEFAZ.

Começaram a prosperar lançamentos que desafiavam a mente dos julgadores dos administrativos, que teriam de se posicionar diante de realidades ainda pouco enfrentadas pela doutrina e pela prática forense, mas que necessitavam de respostas urgentes, principalmente pelo fato de o Contencioso funcionar como um filtro que tem como objetivo barrar os processos improcedentes ou nulos, deixando para o Judiciário somente aquelas peças que possuem uma possibilidade legal de serem validadas.

Trata-se, portanto, de um momento extremamente importante para analisarmos com profundidade o tema ora exposto, já que, se foram cometidos abusos pelo Fisco, está na hora de demonstrá-los para impedirmos a usurpação do princípio da legalidade, evitando-se, desta forma, que novos erros sejam cometidos. Porém, se há a possibilidade de que este novo instrumento probatório possa ser utilizado, que seja devidamente explicitada, de maneira que saibamos em que casos e quais os requisitos o documento eletrônico deve atender para ter validade jurídica como instrumento probatório no processo administrativo tributário.

Tentamos, através de nossa experiência adquirida durante 4 (quatro) anos de permanência como integrante do grupo gestor do SISIF, da nossa vivência como auditor fiscal da SEFAZ, dos conhecimentos adquiridos durante o transcorrer da nossa graduação e da sede de buscar alternativas para o problema ora proposto, envidar todos os esforços para estimular o debate acerca deste assunto sem pretender esgotar o tema, mas procurando trazer contribuições com a abordagem de um assunto que mais cedo ou mais tarde será objeto de discussões nos tribunais pátrios.

Diante do exposto, buscamos desenvolver pesquisa monográfica que respondesse a alguns questionamentos atinentes à admissibilidade do documento eletrônico como meio de prova no âmbito do processo administrativo tributário. Há a possibilidade de os documentos eletrônicos, atualmente utilizados pela SEFAZ, serem considerados juridicamente válidos como meios de prova no processo administrativo tributário no âmbito do ICMS? Quais são os requisitos necessários para que um documento eletrônico possua validade jurídica como instrumento de prova no âmbito do processo administrativo tributário?

Dentro deste diapasão, temos como objetivo geral a análise dos documentos eletrônicos utilizados na SEFAZ, fazendo um percuciente estudo sobre o seu uso como meio de prova no processo administrativo tributário no campo do ICMS, lastreados na nossa experiência acima mencionada. De forma específica, procuramos demonstrar de que forma o documento eletrônico pode ter validade jurídica como instrumento probatório na lavratura de autos de infração relacionados com o ICMS, para, só depois, identificarmos qual o documento eletrônico que atende aos requisitos necessários de validade jurídica para ter a sua utilização respaldada como meio de prova no processo administrativo tributário no âmbito do ICMS cearense.

Primeiramente, tentamos diferenciar, perfunctoriamente, o processo judicial tributário e o processo administrativo tributário. Depois, partimos para uma análise principiológica de ambos os processos, tentando ressaltar a sua importância para a garantia do devido processo legal, fechando, desta forma, o capítulo 1. No capítulo 2, o instituto jurídico da prova mereceu um estudo, dentro dos objetivos deste trabalho, a fim de que possamos entender quais os tipos de prova mais utilizados na esfera administrativa tributária, sendo que a questão do ônus probatório, tema tormentoso, será enfrentado com afinco para que possamos adentrar no estudo dos aspectos conceituais e práticos relativos aos documentos eletrônicos utilizados

pela SEFAZ (capítulos 3 e 4), com um embasamento teórico que nos permitirá identificar quais os requisitos necessários para que tais documentos possuam um grau de segurança e confiabilidade igual ou superior ao documento tradicional, condição indispensável para que os mesmos possam fundamentar, de forma correta, a lavratura de autos de infração.

Para o desenvolvimento do presente, utilizamos a pesquisa bibliográfica e documental, tendo o escopo de buscar conhecimentos. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva e exploratória porque classifica, explica e interpreta os fatos, assumindo as formas acima mencionadas, sem interferência do pesquisador, objetivando aprimorar idéias. Artigos retirados da internet foram usados, tendo em vista a ausência de bibliografia acerca do assunto em questão.

Assim, temos o intuito de fomentar o debate a respeito de tema inexplorado doutrinariamente que, certamente, terá reflexos futuros dentro do mundo jurídico devido ao fato de a informática ter invadido de forma incontestável o cenário mundial, sendo que, tanto as empresas como os fiscos, não podem mais se furtar a não utilizar esta importante ferramenta de melhoria dos seus resultados técnicos e operacionais.

## 1 DIFERENÇAS ENTRE O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Quando uma autoridade é designada para realizar trabalhos de fiscalização em um determinado contribuinte, fará uma seqüência de atos com vistas à produção de um efeito jurídico final, que pode resultar ou não na constituição do crédito tributário através de um lançamento. Tais atos são considerados meros procedimentos de cunho fiscalizatório, dos quais o contribuinte participa entregando os livros fiscais, contábeis e todos os documentos fiscais requisitados pela autoridade administrativa, que procederá à análise dos mesmos com o objetivo de verificar o correto cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias. Caso seja detectada alguma infração à legislação tributária vigente atinente ao período examinado, será lavrado o competente auto de infração. Neste momento, o contribuinte terá a opção de pagar o montante cobrado pelo Fisco ou de impugnar o referido lançamento. Se optar pela impugnação, poderá adentrar com a sua pretensão perante o Poder Judiciário ou se contentar com a utilização da esfera administrativa. No primeiro caso estará utilizando o processo judicial tributário e no segundo o processo administrativo tributário.

Adite-se que o uso concomitante de ambas as instâncias é inadmissível, pois provocaria o acúmulo de processos em ambas as esferas, conforme atestam com propriedade Cassone e Cassone (2006, p. 54):

Portanto, em face do direito positivo, o sujeito passivo não pode discutir o mesmo objeto concomitantemente no processo administrativo e no processo judicial. A rigor, pelo elevadíssimo número de ações, se permitido fosse, tanto o órgão julgador administrativo, quanto o judiciário, atualmente sobrecarregados, ficariam pratica-mente inviabilizados, pois todos teriam o interesse de buscar decisão favorável em ambas as esferas.

Assim, o processo administrativo tributário se desenrola na esfera da administração tributária, com o Contencioso Administrativo Tributário funcionando como um órgão de controle interno que visa a garantir o cumprimento do princípio da legalidade nos atos emanados pelos agentes do Fisco, quando da realização da atividade do lançamento tributário. Já no processo judicial tributário, os conflitos entre Fisco e contribuintes são resolvidos por meio de um processo instaurado no Poder Judiciário. Este não é privativo dos contribuintes, podendo ser usado também pelo Fisco no caso, por exemplo, de execuções fiscais e de cautelares fiscais. Como pontua Hugo de Brito Machado Segundo (2004), o Fisco não se utiliza de ações de conhecimento por ter a capacidade de constituir seus próprios títulos

executivos de forma unilateral. Desta forma, a decisão emanada no âmbito do processo administrativo tributário é sempre do Fisco como uma forma de controle da legalidade de seus atos, motivo pelo qual este não pode recorrer ao Judiciário para tentar o desfazimento de uma decisão que ele mesmo proferiu.

A atividade exercida pelos contenciosos tem características jurisdicionais, apesar de não estar sujeita a normas tão rígidas quanto as que regem o curso de um processo judicial tributário e de ser exercida pelo Poder Executivo de modo atípico, conforme afirma Hugo de Brito Machado Segundo (2004). A existência ou não de processo administrativo tributário é matéria de reserva legal, não sendo obrigatória a sua instituição pelos entes tributantes. Porém, é de extrema importância a sua criação como forma de resolução, de forma rápida e justa, dos conflitos oriundos da relação fisco-contribuinte, já que há a participação democrática e paritária das entidades classistas na 2ª instância desses órgãos administrativos, sendo os contenciosos uma ferramenta de grande utilidade na filtragem de processos, pois, a sua inexistência, acarretaria um acúmulo desnecessário de processos no Poder Judiciário, que teria de julgar vários processos sem fundamentação, improcedentes ou nulos, os quais já são devidamente julgados na órbita administrativa, deixando para o Judiciário apenas os que são capazes de prosperar nesta esfera. O estado do Ceará criou o seu Contencioso Administrativo Tributário através da Lei 12.732, de 24/09/1997.

## 1.1 Princípios comuns ao processo administrativo tributário e ao processo judicial tributário

Ao tratarmos da parte principiológica, faremos uma menção aos princípios inerentes a ambos os processos - administrativo tributário e judicial tributário -, para, depois, adentrarmos aos princípios específicos de cada processo acima citado.

Princípios são pilares que orientam a interpretação de todo ordenamento jurídico. São normas que representam a base, a raiz que norteia a aplicação das regras jurídicas, assim como a aplicação de outros princípios, possuindo uma alta carga de valores que foram consagrados pelo legislador constituinte, e, algumas vezes, pelo legislador infraconstitucional.

O estudo dos princípios é de fundamental importância na moderna hermenêutica, tendo ganhado corpo a sua aplicabilidade após o final da Segunda Guerra Mundial, como forma de preservação dos direitos e garantias individuais. Passaremos agora para o estudo dos mesmos, seguindo a classificação de Hugo de Brito Machado Segundo e de Alessandra Dabul.



### 1.1.1 Devido processo legal

Encontra-se insculpido no art. 5º, LIV, da Constituição Federal, que garante, conforme lição de Machado Segundo (2004), que ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens a não ser que sejam obedecidas determinadas regras processuais preestabelecidas que efetivamente assegurem a igualdade entre as partes conflitantes. Os outros princípios processuais são derivados do devido processo legal.

### 1.1.2 Ampla Defesa e Contraditório

O art. 5º, LV, da Carta Magna preconiza que, tanto no processo judicial como no administrativo, devem ser assegurados o contraditório e a ampla através de todos os meios possíveis. É um desdobramento do princípio do devido processo legal.

Cabe diferenciar a ampla defesa do contraditório. A primeira está relacionada, de acordo com a lição de Vicente Greco Filho (1993), com o amplo e claro conhecimento da acusação, com a possibilidade de apresentação de contestação, com o seguro e efetivo acompanhamento das provas produzidas, com a garantia de uma defesa técnica de advogado previamente constituído (se houver necessidade) e com a possibilidade de interposição de recurso, caso a decisão seja desfavorável. Já o contraditório pode ser explicado como a oportunidade igual de ambas as partes participarem de todos os atos processuais, ou seja, todas as decisões tomadas devem ser cientificadas, a fim de que as partes possam se manifestar acerca do que foi decidido e, assim, seja mantido um equilíbrio de forças com a finalidade de se alcançar um julgamento que tenha como foco a busca da justiça.

O art. 30 do Decreto 25.468, de 31 de maio de 1999, que regulamenta a Lei 12.732, de 24 de setembro de 1997, o qual versa sobre o processo administrativo tributário no âmbito do estado do Ceará, reitera a aplicação do princípio acima mencionado, o que, para nós, não seria necessário, por ter o mesmo sede constitucional, tendo a sua aplicabilidade força obrigatória como está claro no texto da Carta das Cartas.

### 1.1.3 Instrumentalidade e economia processuais

Mais um princípio que decorre do devido processo legal. O que se procura é o alcance da finalidade para qual o processo se destina. Os formalismos exacerbados não devem funcionar como mecanismos inibidores da prestação jurisdicional e muito menos como obstáculos à efetivação do controle interno da legalidade por parte dos contenciosos administrativos tributários, que, por sua natureza, devem funcionar sem o apego rigoroso à ritualística do Judiciário, procurando consagrar o princípio da instrumentalidade das formas,

no qual não importa a forma como o ato foi realizado mas se o fim colimado foi alcançado. Evidentemente, este princípio deve ser aplicado sem comprometer o devido processo legal.

No que tange à economia processual, esta se refere à implementação de ações que permitam uma otimização dos esforços para que se alcance um resultado mais proveitoso em termos processuais. Um exemplo, é a utilização da prova emprestada, que é usada comumente pela Receita Federal quando da realização de auditorias fiscais em empresas já fiscalizadas pelos auditores estaduais. Como o número de empresas fiscalizadas pelos Estados é bem maior do que a quantidade de empresas auditadas pela União - devido ao maior quantitativo de servidores e um menor número de empresas selecionadas para fiscalização -, freqüentemente ocorre o fato de uma empresa ser autuada por omissão de vendas na órbita estadual, gerando, tal autuação, efeitos em termos arrecadatários em nível federal com relação aos impostos e contribuições que têm como base de cálculo o faturamento. Assim, os auditores da Receita Federal se socorrem do levantamento feito pelo Estado para embasar autos de infração que ensejam cobranças concernentes aos seus tributos. Tal lançamento, evidentemente, deve ser fundamentado, não se baseando apenas em declarações do Fisco estadual. Deste modo, se o auto de infração já tiver sido julgado procedente na esfera estadual, a possibilidade de economia processual é bastante palpável, desde que o auto de infração lavrado pela Receita Federal tenha sido instruído de maneira correta.

O citado art. 30 do Decreto do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), também consagra o princípio da celeridade e da economia processual, afirmando que o mesmo deve pautar todo o processo administrativo tributário.

#### 1.1.4 Duplo grau de jurisdição

Apesar da discussão a respeito de sua explicitação no texto constitucional, a doutrina majoritária defende que o referido princípio encontra-se implícito nos já mencionados princípio do devido processo legal e da ampla defesa, bem como nas normas constitucionais que tratam da competência dos tribunais. Vejamos a lição de Cândido Rangel Dinamarco(2003, p. 241):

Sem que haja uma autêntica garantia do duplo grau de jurisdição, poder-se-ia pensar na compatibilidade constitucional de disposições legais que o excluíssem, criando bolsões de irrecorribilidade. Casos assim extremos transgrediriam o essencial fundamento político do duplo grau, que em si mesmo é projeção de um dos pilares do regime democrático, abrindo caminho para o arbítrio do juiz não sujeito a controle algum (Art.5º, § 2º da Constituição Federal). Além disso, uma disposição dessa ordem seria incompatível com os padrões do devido processo legal- este sim, garantido constitucionalmente.

Assim, é garantido à parte insatisfeita recorrer a um segundo órgão do Judiciário ou de instância administrativa da decisão tomada através de todos os meios disponíveis legalmente. Tal princípio é obedecido, na esfera do CONAT, nas seções que tratam dos recursos, isto é, do art. 39 ao art. 47 da Lei 12.732, de 24/09/1997, e do art. 64 ao art. 70 do Decreto 25.468, de 31 de maio de 1999.

### 1.1.5 Necessária Fundamentação das Decisões

Trata-se do consagrado princípio da fundamentação das decisões (art. 93, IX da Constituição Federal), que deve ser encarado de forma ampla, ou seja, deve ser rigorosamente obedecido tanto na esfera judicial quanto na administrativa. Sua inobservância acarretará a nulidade da decisão tomada. Decorre, também, do princípio do devido processo legal.

Adite-se que decisões com fundamentações vazias ou com expressões de caráter genérico, as quais pouco explicam a essência e os motivos da decisão tomada, também são passíveis de arguição de nulidade.

## 1.2 Princípios específicos do processo administrativo tributário

Embora possuam princípios comuns, o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário possuem diferenças, as quais já foram ressaltadas. Necessário se faz, portanto, que estudemos os princípios ínsitos a cada processo que correspondem, os quais condizem com as suas peculiaridades. Começaremos com a análise dos princípios inerentes ao processo administrativo tributário.

### 1.2.1 Utilidade do processo administrativo

Está relacionada com o atingimento do autocontrole, por parte da Administração Pública, da legalidade dos seus atos. O controle interno deve ser efetivado de maneira tal, que o administrado não seja prejudicado pela ineficiência do processo administrativo tributário como instrumento inibidor das ilegalidades praticadas pelos agentes do Fisco.

Um exemplo dado por Machado Segundo (2004) e que, infelizmente, ocorre no âmbito fazendário, é a colocação de dificuldades para a autorização de impressão de blocos de notas fiscais realizada por alguns órgãos de atendimento da SEFAZ, quando a empresa possui autos de infração com valores vultosos e que estão tramitando no contencioso administrativo tributário. Tal prática arbitrária tem como intento forçar o contribuinte a pagar o crédito

tributário em discussão, acarretando, assim, a perda da finalidade do controle interno que está em andamento.

### 1.2.2 Não submissão do julgador ao poder hierárquico

Os julgadores singulares e os servidores participantes do Conselho de Recursos Tributários (órgão de instância superior do CONAT) têm ampla autonomia e independência para emitir suas decisões. Seus superiores hierárquicos não devem se utilizar do seu cargo para pressionar os julgadores administrativos a tomarem esta ou aquela decisão, haja vista que estes só estão submetidos àqueles em termos funcionais, mas não no que concerne ao mérito de suas decisões, as quais são de responsabilidade do servidor incumbido desse mister, sendo necessária, obviamente, a fundamentação das mesmas com a finalidade de se respeitar o já comentado princípio da fundamentação das decisões.

### 1.2.3 Verdade material

O princípio da verdade material foi consagrado pelo legislador alencarino no art. 30 do retrocitado Decreto do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT). Decorre do princípio da legalidade, podendo ser definida como a busca da verdade objetiva ou real através do conhecimento efetivo dos fatos, sendo permitida a livre apreciação das provas. As autuações não devem ser fundamentadas em presunções ou simplesmente em indícios não conclusivos, mas em provas robustas que preservem o princípio da legalidade.

Dabul (2004, p. 76) defende que, no processo administrativo fiscal federal o princípio da verdade material não foi respeitado, já que há a imposição da produção de prova documental durante a impugnação sob pena de preclusão temporal, como se extrai da leitura dos dispositivos abaixo do Decreto 70.235, de 06/03/1972:

Art. 16.

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação , precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

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

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

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

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17 Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

O Decreto 25.468/99 que regulamenta o processo administrativo tributário cearense é mais flexível quanto ao momento da produção da prova documental, do requerimento de perícia ou de qualquer outra diligência necessária para o alcance da verdade dos fatos, senão vejamos:

Art. 60 Salvo motivo de força maior, devidamente comprovada, ou caso de prova em contrário, somente poderá ser requerida juntada de documento, perícia ou qualquer outra diligência, na impugnação ou na interposição de recurso.

Logo, depreende-se que existem 2 (dois) momentos para a produção das referidas provas, ressalvados casos especiais e de força maior, o da impugnação do lançamento realizado pelo Fisco e o da interposição de recurso contra a decisão exarada pelo julgador singular de 1ª instância.

#### 1.2.4 Oficialidade

Enquanto no processo judicial o juiz deve impulsionar o feito, a sua atividade depende da manifestação das partes, pois o mesmo deve obedecer ao princípio da inércia jurisdicional e ao princípio da imparcialidade.

Já o processo administrativo deve primar pela celeridade, pela busca da legalidade e da verdade material, pois a resposta precisa e deve ser dada da maneira mais rápida possível para o administrado, a fim de que o mesmo não seja prejudicado por um abuso, uma arbitrariedade ou uma ilegalidade promovida pela administração tributária.

### 1.3 Princípios específicos do processo judicial tributário

Como o processo judicial tributário determina a solução definitiva de um conflito, necessário se faz que haja um apego maior ao formalismo e uma aplicação mais acurada dos princípios que lhe são peculiares. O princípio do devido legal e seus desdobramentos devem ser respeitados à exaustão com o intuito de que seja obedecido o princípio fundamental da justiça. Passemos agora a conhecer cada um deles.

#### 1.3.1 Inafastabilidade da jurisdição

Está plasmado no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, sendo que os princípios a seguir expostos decorrem dele. De forma simples, significa que, regra geral, nenhum conflito está livre de ser tutelado pelo Poder Judiciário. Desta forma, se durante o curso do processo administrativo tributário não for obedecido o princípio do devido processo legal, pode o

contribuinte, sentindo-se prejudicado pela decisão tomada na esfera administrativa tomada, socorrer-se do Judiciário para corrigir o andamento do curso do processo.

Dabul (2004, p. 123) coloca o seguinte exemplo:

Imaginemos que o contribuinte solicitou a produção de prova pericial que se constitui em elemento essencial à elucidação dos fatos, e sem maiores fundamentos foi a mesma negada ou sequer o pedido foi apreciado. Poderia o contribuinte socorrer-se do Judiciário para ver assegurado o desenrolar do processo dentro dos ditames que lhe dão norte? Parece-nos que a resposta deve ser afirmativa.

Somente com o respeito ao devido processo legal é que a instância administrativa não estará sujeita a intervenções do Judiciário, as quais terão o intuito de corrigir o rumo do processo e nunca para adentrar no mérito do tema discutido.

### 1.3.2 Efetividade da tutela jurisdicional

Também está previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal e está relacionado com o foco moderno da jurisdição que é a verdadeira obtenção da justiça em termos práticos, ou seja, não basta a parte vencedora receber a decisão justa, mas, também, é essencial que consiga efetivamente ter o seu direito assegurado.

Machado Segundo (2004, p. 64) assim expõe o seu pensamento acerca do assunto:

O princípio de que se cuida, de importância fundamental ao Direito Processual Civil, orienta, entre outras coisas:

- (a) a existência de procedimentos específicos adequados à tutela de determinados direitos;
- (b) a possibilidade de fato de os cidadãos - de qualquer classe social - recorrerem ao Poder Judiciário;
- (c) a existência e o deferimento de tutelas de urgência adequadas à preservação da máxima efetividade possível do provimento final.

A única preocupação que se tem quanto à aplicação deste princípio está no fato, cada vez mais presente na área tributária, da chamada “indústria de liminares”, as quais, através de decisões com eficácia prática de coisa julgada e a respeito de assuntos sobre os quais não pairam mais dúvidas jurisprudenciais, acarretam um desequilíbrio no mercado, favorecendo alguns contribuintes em detrimento de outros que cumprem religiosamente com as suas obrigações tributárias.

### 1.3.3 Imparcialidade, inércia e verdade formal

A imparcialidade é imposta pelo princípio do devido legal, em razão do caráter definitivo das decisões judiciais e em decorrência da inafastabilidade do Judiciário quanto à tutela de direitos que não estejam sendo resguardados.

O juiz tem que manter equidistância das partes para que possa tomar uma decisão equânime e justa. Porém, sabemos que todo magistrado possui crenças e valores que são ínsitos a sua formação e que constituem, de forma indissociável, a sua personalidade. No entanto, tais características não podem contribuir para uma parcialidade que se revela antes do início do curso do processo com a consequência de uma decisão antecipada, antes do desenrolar do processo.

Já a inércia está intimamente relacionada com a imparcialidade, visto que o juiz deve deixar para as partes a movimentação do processo no que tange à produção de determinadas provas (perícia, por exemplo), além de outros relacionados com a obtenção do provimento final por parte do Judiciário.

Como vimos, no processo administrativo tributário a verdade material é buscada de forma incessante com a finalidade de que se alcance o controle interno da legalidade pelo Poder Executivo. Contudo, tal princípio não prevalece de forma tão intensa no processo judicial tributário em virtude da imparcialidade e de inércia exigidas do juiz durante o exercício da jurisdição.

A verdade formal se baseia nos autos. Novamente, recorremos a Dabul (2004, p. 60) para explicitarmos o assunto:

Deste a verdade formal é aquela que se busca de acordo com regras processuais, uma vez não realizada a prova de determinado fato, em momento processual oportuno, a alegação de veracidade de tal fato será desconsiderada, sobrepondo-se à forma, a formalidade processual ao conteúdo do fato.

Em determinados casos, pode o juiz ter iniciativas probatórias por exemplo, a formulação de quesitos durante a perícia. Todavia tais incursões devem se limitar aos pontos controvertidos do processo.

## 2 PROVA

Faremos, agora, uma incursão sobre o tema probatório, partindo da busca de um conceito sobre prova, que seja o mais didático possível, passando pela enumeração dos diversos tipos de prova utilizados, detendo-nos naqueles mais usados no processo administrativo tributário, para fecharmos com uma análise do ônus da prova, na qual procuraremos enfatizar, novamente, o processo administrativo tributário, por ser o nosso objeto de estudo.

### 2.1 Conceito

José Albuquerque Rocha (2002, p. 269) define prova em sentido amplo com a finalidade de abarcar o significado do vocábulo tanto como meio de prova, ação de provar e fenômeno afeto ao processo de convencimento do juiz. Assim, chega à seguinte conceituação:

Partindo disso, podemos definir prova em sentido amplo como sendo a verificação da verdade das afirmações das partes formuladas no processo, feita através dos meios de prova existentes nos autos, a fim de formar a convicção do julgador.

Tal conceituação se aplica a todos os ramos do direito processual pela sua universalidade. Da definição extrai-se que a prova está relacionada com as demonstrações dos fatos, já que as questões de direito não exigem demonstração, pois o juiz deve conhecê-las, porquanto este é seu mister.

No processo administrativo tributário, no qual prevalece o busca da verdade material, a prova funciona como um meio pelo qual se pretende atingir a verdade. Como afirma Dabul (2004), tal processo pretende a confirmação do lançamento tributário efetuado, portanto as provas produzidas devem atestar, da forma mais convincente possível, a ocorrência do fato que ensejou a cobrança do tributo. Assim, o processo administrativo tributário realiza uma atividade de subsunção, isto é, procura demonstrar a ocorrência de um fato que se enquadre a uma determinada hipótese de incidência tributária e que enseje, desta forma, a correta cobrança do tributo, que, assim, se faz devido.

### 2.2 Tipos de Prova

Estudaremos os diversos tipos de prova como forma de conhecê-las de maneira prática. Por isso daremos exemplos que são retirados da nossa experiência de mais de 10 (dez anos)



na atividade de auditoria fiscal. Esperamos, com isto, contribuímos para a fixação dos diversos tipos probatórios.

### 2.2.1 Documentos

Os documentos, junto com a perícia contábil, são os meios de prova mais usados no processo administrativo tributário. A prova documental encontra grande respaldo, como instrumento probatório, pela necessidade de maior segurança quando do estabelecimento das relações jurídicas.

Como assinala João Batista Lopes (2002), documento é tudo aquilo que possa representar um ato ou um fato. Tal generalidade no conceito serve para contemplar as novidades tecnológicas que a cada dia se multiplicam no mundo moderno. Dentro deste contexto, vislumbra-se o documento eletrônico, que pode ser enquadrado como uma prova documental, desde que possua determinados requisitos sobre os quais falaremos adiante.

Quando da lavratura de autos de infração, o auditor procura se cercar de provas documentais. A ocorrência de créditos indevidos, a falta de recolhimento de ICMS ou de omissão de vendas detectadas através de uma análise financeira são comprovadas com a farta utilização de prova documental, principalmente da cópia de livros fiscais e contábeis que, de acordo com o art. 378, do Código de Processo Civil, fazem prova contra quem a produziu.

O julgador administrativo tributário deve averiguar com bastante acuidade todos os elementos documentais levantados tanto pelo agente atuante quanto pelo contribuinte que impugnou o feito, sem se ater a nenhuma prevalência dos documentos levantados pelo Fisco em relação aos que fazem parte da impugnação do administrado, pois o que deve prevalecer é a verdade dos fatos, a busca incessante do julgamento administrativo. A produção de prova documental no processo administrativo tributário cearense é prevista no art. 60 do já citado Decreto 25.468/99.

### 2.2.2 Perícia

A perícia está prevista nos arts. 57, 59 e 60, do Decreto 25.468/99. A perícia é a necessidade da manifestação de um profissional especializado acerca de um fato que foi levantado por uma das partes e resta ser provado. O art. 59 do mencionado Diploma Legal dispõe a respeito da possibilidade do indeferimento de perícias ou diligências solicitadas pelo impugnante. Deve ser frisado que o indeferimento do pedido de perícia necessita de fundamentação, a fim de que a decisão tomada não seja passível de nulidade pelo descumprimento do já estudado princípio da necessária fundamentação das decisões.

A realização de perícias são frequentes no CONAT, tanto quanto a revisão de levantamentos quantitativos de estoque de mercadorias, de levantamentos financeiros, bem como a averiguação da realização ou não de negócio jurídico com o intuito de se comprovar a ocorrência de crédito indevido. As perícias concernentes aos documentos eletrônicos são raras e carecem de um conhecimento mais aprofundado por parte dos peritos que hoje militam neste órgão fazendário, razão pela qual se faz necessária uma urgente qualificação desses servidores para que possam manejar esse novo meio de prova.

### 2.2.3 Prova testemunhal

Como o art. 55 do Regulamento do CONAT não é taxativo quanto à possibilidade da utilização dos mais diversos meios de prova que possam trazer a verdade dos fatos em litígio, a prova testemunhal pode ser usada no processo administrativo tributário. Contudo, em termos prático o seu uso é bastante raro.

A prova testemunhal consiste na exposição de um fato por alguém alheio ao processo, que tenha alguma relevância com relação à elucidação do fato objeto da lide. A diferença entre este tipo de prova e a perícia, é que na segunda há a participação de um especialista em determinado assunto que intervém graças ao seu conhecimento técnico acerca do assunto que está sendo discutido, enquanto na prova testemunhal há a participação de um indivíduo que contribui apenas com a narração ou descrição de um fato vivenciado.

Daremos um exemplo palpável deste tipo de prova na órbita do processo administrativo tributário. Suponhamos que um contribuinte tente enviar, através da internet, uma obrigação acessória por meio eletrônico no último dia determinado para a entrega ao Fisco. Este não consegue concluir o seu intento pela lentidão da internet, devido ao grande número de acessos, e das dificuldades enfrentadas pelo site do Fisco em suportar o grande número de informações transmitidas pelos contribuintes. Inconformado com a situação, o contribuinte se dirige a uma repartição fazendária, onde não ocorre a aceitação da entrega da referida obrigação de forma manual com o uso de um CD que continha todas as informações solicitadas pelo Fisco. No dia posterior, o contribuinte é surpreendido por uma autuação relativa ao atraso na entrega da mencionada obrigação instrumental. Pode o contribuinte, na sua impugnação ao auto lavrado, solicitar o testemunho do servidor que o recebeu, quando da tentativa da entrega de forma manual, assim como da recepcionista que solicitou a sua identificação para que fosse autorizado o seu acesso ao órgão fazendário no dia da citada tentativa.

## 2.2.4 Confissão

Apesar de prevista na Seção III do Código de Processo Civil (CPC), doutrinariamente não é mais considerada meio de prova, já que a sua ocorrência torna sem necessidade a produção de prova. Vamos nos estribar na lição de João Batista Lopes (2002, p. 99).

Com efeito, entende-se por confissão o ato (declaração) voluntário pelo qual a parte admite como verdadeiro fato que lhe é prejudicial, alegado pelo adversário.

A admissão da veracidade do fato (ou da alegação) dispensa a produção de prova, razão , por que, como foi dito, a confissão não é um meio de prova, justamente porque torna desnecessária a produção de prova.

Estamos citando a confissão mais a título de curiosidade, pois no processo administrativo tributário ocorre muito o instituto da revelia, enquanto que a confissão existe somente no campo teórico.

## 2.2.5 Prova emprestada

Em decorrência do art. 199 do Código Tributário Nacional (CTN) - que prevê as trocas de informações entre as receitas federal, estadual e municipal por meio de convênios ou lei que versem sobre este assunto - e também dos recentes convênios celebrados entre Estados e Tribunais de Conta dos Municípios para permuta de informações, a prova emprestada está passando a ser uma realidade cada vez mais constante no campo do processo administrativo tributário.

Saliente-se que a prova emprestada ocorre também no âmbito do processo judicial, mas que, em ambos os casos, o princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa devem ser obedecidos com a finalidade de se evitar abusos como, por exemplo, a instrução de um auto de infração pela Receita Federal por omissão de receita, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), apenas com a declaração no Livro Registro de Ocorrências do contribuinte de uma omissão de vendas detectada pelo Fisco estadual. Outro exemplo seria a lavratura de um auto de infração por omissão de vendas fundada somente num relatório do Tribunal de Conta dos Municípios que afirma não ter determinada prefeitura adquirido mercadorias de certo contribuinte. Tal relatório não perfaz uma prova, mas somente um indício que poderá levar a uma futura constatação da referida ilicitude.

## 2.3 A questão do ônus da prova

No processo administrativo tributário, o princípio da legalidade deve ser obedecido à exaustão. O ente tributante, para cobrar um tributo devido, deve comprovar a ocorrência do fenômeno da subsunção do fato à norma prescrita pelo legislador, isto é, deverá verificar o

adequado enquadramento do fato ocorrido à hipótese de incidência tributária que enseja a cobrança do tributo. Desta forma, o fato imponível estará devidamente constatado, o lançamento efetuado estará coberto pelo manto da legalidade e o controle interno da legalidade será exercido de forma plena.

Para que todo este ritual seja cumprido, necessária se faz a correta fundamentação, por parte do Fisco, dos lançamentos efetuados. A ele cabe o ônus probatório, de acordo com o que está expresso no art. 333, I, do CPC. Infelizmente, ainda existem servidores no âmbito fazendário que teimam em defender a inversão do ônus prova alegando o atributo de presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos. Di Pietro (2003) diferencia com bastante propriedade a presunção de legitimidade da presunção de veracidade. A primeira se refere à conformidade do ato com a lei. Assim, presume-se que os atos administrativos foram expedidos com observância à lei. Exemplificando, até que se prove em contrário, uma ato designatório que autoriza a fiscalização de uma empresa por auditor fiscal foi emitido de acordo com a lei. Já a segunda diz respeito à presunção de que são verdadeiros os fatos alegados pela administração, ou seja, uma Certidão de Dívida Ativa (CDA) tem fidedignidade por ter sido emitida por órgão fazendário.

Alguns ainda confundem estes atributos com a possibilidade de os mesmos possibilitarem a inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário. A aceitação de tal hipótese resultaria na absurda possibilidade, levantada por Machado Segundo (2004), de, na insuficiência de provas levadas aos autos pelo Fisco, haver um favorecimento da Administração com a manutenção do auto que, mesmo impugnado, não fosse possível ao contribuinte os fatos apenas relatados pelo autuante totalmente desprovidos de qualquer lastro probatório. Com isto, um ato, executado à margem da obediência aos mínimos requisitos processuais concernentes à teoria da prova, prosperaria na esfera administrativa, gerando uma CDA e resultando num futuro processo de execução, com sérias conseqüências para o administrado.

Portanto, a demonstração dos fatos alegados é de incumbência do Fisco quando da lavratura de um auto de infração, visto que é o autor da ação. Obviamente, o contribuinte não deve ficar numa posição passiva e apenas refutar um auto bem fundamentado com refutações vazias sem acostar ao processo nenhuma prova que desconstitua o lançamento tributário realizado. O ônus da prova existe e afeta ambas as partes durante a lide instaurada. Assim, expõe Dabul (2004, p. 118):

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe tanto ao fisco produzir as provas que sustentam o

lançamento efetuado como, ao contribuinte, as provas que se contraponham à pretensão fiscal.

Questão também interessante é das presunções e dos indícios. Primeiramente, as presunções aceitas são somente as legais. Não cabe a um servidor fazendário autuar um contribuinte por omissão de vendas, baseado num Demonstrativo do Resultado da Conta Mercadorias, no qual foi estipulada uma margem de lucro que o mesmo entende compatível com o setor econômico do qual o referido contribuinte faz parte. Adite-se que mesmo as presunções legais são passíveis de refutação por meio da produção de provas que as invalidem.

No que tange aos indícios, estes são assim definidos por João Batista Lopes ( 2002, p. 66): “Com efeito, os indícios constituem sinais, vestígios ou circunstâncias que, isoladamente, são insuficientes para demonstrar a verdade de uma alegação.”

Partindo para um exemplo prático, um contribuinte que apresenta uma margem de agregação negativa tem indícios de uma possível omissão de vendas. Já um contribuinte que tem uma margem de agregação muito acima do esperado para a atividade econômica, possui indícios de omissão de compras. Contudo, tais indícios só serão comprovados e ensejarão a lavratura do correspondente auto de infração, se for realizado um levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, uma análise financeira ou uma análise contábil que efetivamente comprovem a infração que foi suscitada através dos citados indícios, que, desta forma, funcionaram como um norte para a execução da auditoria, visto que os fatos resultantes dos indícios levantados terão que ser respaldados com a coleta de provas que consubstanciem e fundamentem o lançamento efetuado.

### 3 DOCUMENTO ELETRÔNICO

Iremos discorrer, agora, sobre o documento eletrônico que, devido ao avanço da informática, passou a registrar fatos, iniciando a possibilidade de seu levantamento como instrumento de prova. De pronto, tal possibilidade gera um manto de dúvidas por se tratar de uma novidade – que como tal, sempre é recebida com reservas. Além desta característica, este meio probatório requer conhecimentos técnicos específicos que devem ser compatibilizados com os institutos do direito processual com a finalidade de se encontrar um direcionamento quanto a sua aceitação ou não dentro do cenário probatório. Passemos, então, a enfrentar este assunto com a preocupação de direcioná-lo para o tema escolhido da nossa monografia.

#### 3.1 Conceito

É o registro de um fato, de uma situação que só pode ser visualizada através do uso de um *software* (programa de computador). Sem o uso desta ferramenta, tal documento só existiria no mundo virtual de *bits* e *bytes* não podendo ser materializado para funcionar como meio de prova.

Augusto Tavares Rosa Marcacini (*on-line*) fala, com propriedade, que este tipo de documento não se encontra preso ao meio físico em que está gravado, tendo o atributo da autonomia em relação ao mesmo. Esta autonomia gera uma volatilidade quanto aos dados que representam o fato que o documento eletrônico registra. Assim, o documento eletrônico pode ser lido por vários computadores sem que haja um grau mínimo de confiabilidade quanto à autoria do documento e quanto à inalterabilidade dos seus dados. Da mesma forma, durante a transmissão de um documento eletrônico pela internet, o seu tráfego deve estar resguardado de possíveis interferências - por exemplo de *hackers* - que provoquem a possibilidade da perda da integridade das informações enviadas.

O entendimento deste novo instrumento de registro de fatos é extremamente necessário devido à proliferação do comércio eletrônico, pelo uso da internet para a realização de atividades negociais entre pessoas físicas e pela preocupação recente dos fiscos de terem as suas obrigações acessórias informadas através de meio eletrônico, o que já está provocando instaurações de lide alicerçadas somente nas informações repassadas pelo contribuinte. Veremos, no próximo tópico, como o uso dessas informações é feito na SEFAZ.

### 3.2 Tipos de documento eletrônico usados na SEFAZ

Atualmente, a SEFAZ dispõe de um vasto banco de dados oriundos tanto dos seus mecanismos de controle como do fornecimento das obrigações instrumentais do contribuinte por meio eletrônico. Estão armazenadas nos servidores da SEFAZ informações atinentes às operações interestaduais, de importação e de exportação dos contribuintes registradas pelos postos fiscais de fronteira; dados relativos às informações fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito no que tange às vendas efetuadas pelos contribuintes com a utilização desta forma de pagamento; dados concernentes a todas as notas fiscais de entrada e de saída escrituradas pelas empresas; dados do Livro de Registro de Apuração do ICMS e mais uma série de informações que não cabe aqui detalharmos, mas que permitem a formulação de uma série de cruzamentos com uma boa probabilidade de se levantar ilícitos fiscais.

Estes dados são disponibilizados para os servidores fazendários através de arquivos digitais dos mais diversos formatos (texto, excel, access, etc.). Estes tipos de arquivos são resultados de consultas realizadas num imenso banco de dados, onde tais informações estão armazenadas, permitindo os mais diversos cruzamentos. A disponibilização é realizada através de *e-mails*, da ferramenta de comunicação interna da instituição (intranet), de *pen-drives* e de CDs.

As auditorias fiscais, para terem seu resultado prático maximizado, também necessitam da geração de arquivos magnéticos ou eletrônicos por parte do contribuinte. Evidentemente, tal requisição deve estar respaldada legalmente, sendo que o contribuinte só deve fornecer os arquivos solicitados quando for usuário de Processamento Eletrônico de Dados (PED) em formato texto, de acordo com o que está especificado em leiaute instituído pela SEFAZ

A partir do que foi dito, chegamos à ilação, pelo menos *a priori*, de que os documentos eletrônicos usados na SEFAZ são dotados de um alto grau de volatibilidade e alterabilidade, já que não há garantia de que as informações compartilhadas pelo Fisco com os servidores estarão isentas de possíveis modificações, as quais podem refletir na verdade dos fatos em face de seu uso por meio de programas de computadores que permitem a alteração dos dados sem deixar vestígios aparentes.

### 3.3 Requisitos para que o documento eletrônico possua força probante

A questão de o documento eletrônico funcionar como meio de prova pode ser inicialmente vislumbrada através da leitura do art. 332 do Código de Processo Civil (CPC), senão vejamos: “Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda

que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

Percebe-se, de pronto, que o legislador não fez uma lista taxativa dos meios de prova aceitos, mas abriu um leque de opções, fornecendo um elenco exemplificativo dos meios de prova admitidos e exigindo que sejam moralmente legítimos.

Desta maneira, o Código se apresenta aberto às novidades tecnológicas atuais e as que, porventura, possam aparecer dentro do cenário probatório dotadas de legitimidade. A interpretação progressiva deve sempre socorrer os aplicadores do direito na árdua tarefa de atualizar as normas jurídicas às evoluções cada vez mais constantes por nós vivenciada, servindo, assim, como um instrumento de caráter evolutivo na elucidação do verdadeiro sentido dos dispositivos legais.

O Regulamento do CONAT também é extremamente flexível quanto à produção probatória quando afirma, no art. 55, do Decreto 25.468/99: “Art. 55. Todos os meios legais são hábeis para provar a verdade dos fatos em litígio.” Desta forma, acha-se aberta uma ampla possibilidade do levantamento de provas, pois, como já vimos, o princípio da verdade material deve guiar sempre o curso do processo administrativo tributário na busca da verdade real dos fatos e este está disposto no art. 30 do mesmo Diploma Legal. Evidentemente, tais provas não devem ser imorais e muito menos ilícitas, o que afrontaria o art. 5º, LVI, da Carta Magna.

Assim, concluímos que há a possibilidade de o documento eletrônico funcionar como instrumento probatório, desde que o mesmo não seja produzido de maneira ilícita – obtido em desacordo com os princípios constitucionais-, conforme prevê o art. 5º, LVI da Constituição Federal, bem como possua legitimidade e idoneidade. Para tanto, necessário se faz o preenchimento de determinados requisitos para que os documentos eletrônicos se revistam de validade jurídica.

Ao definirmos documento, optamos por uma definição bastante genérica que possibilitasse a inclusão de documento eletrônico como um meio de prova documental. Só que, para isto, o documento eletrônico deve possuir certas características que o revistam da mesma credibilidade dada a um documento tradicional.



Davi Monteiro Diniz (1999) estabelece 3 (três) elementos relevantes, considerados como imprescindíveis para a qualificação legal de um objeto como documento, quais sejam: a necessidade de um suporte corpóreo que contém a representação, um conteúdo que represente de forma idônea um fato jurídico e a determinação da autoria do documento. O primeiro está relacionado com a corporalidade, o segundo com a integridade do documento e o terceiro com a indicação precisa do autor do documento.

O primeiro atributo, para nós, vê-se desprovido de necessidade, principalmente, com a edição do Novo Código Civil que, no art. 889, § 3º, abre espaço para o fim do princípio da cartularidade dos títulos de crédito, já que a exigência de um documento para que o credor de um título de crédito possa exercer os seus direitos cambiários está amenizada, podendo ser este emitido por processamento de dados, desde que conste da escrituração do emitente e contenha os requisitos explicitados no referido artigo, no qual não se fala numa base corpórea. É verdade que tal novidade requer uma regulamentação, porém a abertura para a existência dos títulos de créditos virtuais é patente, colocando por terra a exigência do cumprimento de um princípio oriundo da Idade Média e que parece estar com os seus dias contados.

Porém, caminhou bem o referido autor ao citar a questão da integridade e da autoria como elementos fundamentais para que o documento eletrônico tenha validade jurídica como meio de prova, pois as maiores dificuldades para a aceitação de um documento eletrônico são: a sua volatilidade, isto é, existe ampla possibilidade de se adulterar este tipo de documento, sem deixar, entretanto, vestígios consistentes para a identificação e comprovação das efetivas adulterações; a falta de identificação da autoria do documento, uma vez que fica impossibilitada a consignação de qualquer traço de cunho personalíssimo, ao contrário do que acontece com os documentos escritos, nos quais a assinatura de punho é o bastante para a identificação do autor frente à obra.

Neste mesmo diapasão, Santolim (1995) estabelece alguns requisitos de validade que os documentos eletrônicos devem apresentar, dos quais pinçamos aqueles que se adequam ao foco da nossa monografia: a) permitir a identificação das partes intervenientes, de modo inequívoco, a partir de sinal ou sinais particulares, o que está relacionado com a autenticidade do documento; b) não poder ser adulterado sem deixar vestígios localizáveis, ao menos através de procedimentos técnicos sofisticados, assim como ocorre com os documentos escritos, atributo que se refere à manutenção da integridade do documento.

Marcacini (*on-line*) também estabelece os mesmo requisitos que Santolim, ou seja, a autoria identificável e a impossibilidade de alteração do conteúdo de modo imperceptível. Resumindo, desta forma, na autenticidade e na integridade, os requisitos fundamentais que o documento eletrônico possa ter força probatória.

Partiremos, agora, para a análise dos instrumentos que permitirão a equiparação do documento eletrônico ao cartáceo, sem querermos adentrar numa análise eminentemente técnica, mas no entendimento dos meios pelos quais o documento eletrônico poderá ter um grau de segurança e confiabilidade equivalente ao documento normal.

### 3.4 Criptografia

Como vimos, um documento eletrônico pode representar um fato, porém este só poderá ser conhecido através do uso de um programa de computador adequado capaz de ler os dados nele contidos. Contudo, este mesmo programa pode alterar, sem deixar nenhum vestígio, estes mesmos dados, desvirtuando a realidade que o documento eletrônico retratava. Os documentos tradicionais também são passíveis de alterações, as quais são de difícil realização por serem impressos em papel, o que requereria a ação de um fraudador ou de alguém que utilizasse de má-fé quando da feitura dos mesmos.

Então, como um documento eletrônico pode se equiparar a um documento tradicional, possuindo o mesmo grau de segurança e de certeza que o último contém quanto ao fato que ele representa? A resposta está na certificação digital. Ela é capaz de garantir a autenticidade e a integridade que o documento eletrônico necessita, as quais foram demonstradas por nós como necessárias para resguardar o documento de possíveis alterações. A autenticidade garante que o documento eletrônico foi produzido pelo autor que o realizou e a integridade está relacionada com a sua inalterabilidade.

A criptografia assimétrica é o instrumento pelo qual se chega à chamada certificação digital que possui a garantia do atingimento dos atributos já citados. Segundo José Caldas Góis Junior (2002), a criptografia surgiu na Renascença, sendo que, naquela época, o emissor da mensagem e o seu receptor teriam que compartilhar o código que quebrava o segredo e possibilitava o conhecimento do documento criptografado. Leonardo da Vinci inventou o engenhoso críptex que guardava determinadas informações, as quais só poderiam ser conhecidas através do uso de um código que, se não fosse conhecido e houvesse a tentativa de

conhecimento das informações sem o uso do código correto, acarretaria a perda definitiva do acesso aos dados guardados, já que ocorreria a auto-destruição do críptex.

Em meados dos anos 70, Whitfield Diffie, Martin Hellman e Ralph Merkle propõem, nos Estados Unidos, um método revolucionário, no qual não havia troca de chaves. Era a criptografia assimétrica. Góis Junior (2002, p. 59-60) assim explica didaticamente a metodologia do processo:

Segundo este sistema, o receptor se utiliza de um programa que cria duas chaves, uma que será enviada para o emissor do documento e que se chama chave pública e outra que fica com o receptor e que se chama chave privada. Usando a chave pública que lhe foi enviada, o emissor criptografa o documento e o envia para o receptor. Caso alguém consiga interceptar o envio da chave pública ela será de total inutilidade já que não abre o documento criptografado. Este somente será decodificado pela chave privada conhecida apenas pelo receptor. Nem mesmo o emissor a conhece.

Vemos, como afirma Marcacini (*on-line*), que a mensagem encriptada com a chave pública gera uma mensagem que não é inteligível, por estar cifrada, não podendo ser decodificada pela chave pública que a criou. Só com o uso da chave privada é possível decodificar a mensagem que foi codificada pela chave pública e vice-versa.

A partir do uso deste sistema, poderá ser dada personalidade aos dados gerados com a utilização de Entidades Certificadoras, instituições respeitáveis e gabaritadas, que funcionarão como cartórios, as quais conferirão a autenticidade e, ao mesmo tempo, contribuirão para a preservação da integridade dos dados veiculados através da grande rede. Porém, isto é assunto para o próximo tópico.

### 3.5 Certificação digital

A certificação digital é um método de identificação das partes que está sendo utilizado em vários países. É um arquivo que funciona como uma identidade de um usuário de computador.

A importância da certificação digital é tão grande, que o próprio estado de Utah, precursor na elaboração de uma lei sobre o tema, equipara o seu *status* ao de uma assinatura de punho. Desta maneira, para fins de prova, as duas marcas personalíssimas possuem o mesmo valor em sua legislação.

Assim, a certificação digital se apresenta como uma tecnologia bastante avançada, sendo difícil a realização de adulterações em um documento assinado digitalmente. Pode-se dizer que uma assinatura digital é aquela alcançada por meio de um processo eletrônico, baseado no sistema de criptografia, que tem como exemplo a certificação. Na criptografia são utilizados incontáveis números com fórmulas matemáticas bastante complexas. O processo de criptografia se divide em cifração e decifração. A cifração é o momento em que uma mensagem clara é transformada em outra com informações embaralhadas (cifradas) e que não podem ser entendidas como uma mensagem legível. A decifração é a outra parte do processo, no qual a mensagem volta a ser transformada para linguagem legível.

Desta maneira, para que alguém utilize seu certificado digital seria preciso que ele roubasse o programa do certificado em seu micro e, além disso, tivesse a senha de sua chave privativa. Vê-se que este sistema é bem mais seguro que os tradicionais.

Quando falamos em autenticidade, significa a garantia da preservação do conteúdo expresso no documento, bem como da comprovação de que o autor real do documento em tela corresponde ao autor aparente. Com relação ao documento eletrônico, temos que falar obrigatoriamente em criptografia assimétrica, por ela ser um meio eficaz de equiparação do documento eletrônico ao tradicional. Para isto, torna-se imprescindível o auxílio da explicação sucinta a respeito do assunto que nos traz as palavras de Augusto Tavares Rosa Marcacini (*on-line*):

[...] Em apertada síntese, pode-se dizer que, com o uso da criptografia assimétrica, é possível gerar assinaturas pessoais de documentos eletrônicos. Isto é feito cifrando a mensagem com a chave privada; após, com o uso da chave pública, é possível conferir a autenticidade da assinatura, mas não é possível gerar uma assinatura com esta chave.

As assinaturas digitais assim produzidas ficam de tal sorte vinculadas ao documento eletrônico que “subscrito” que, ante a menor alteração a assinatura se torna inválida. A técnica não só permite demonstrar a autoria do documento, como estabelece uma “imutabilidade lógica” do seu conteúdo.

Com isto, os documentos eletrônicos podem tanto se enquadrar nos requisitos exigidos para as provas documentais plasmados nos arts. 364 e seguintes do CPC, assim como no disposto 371, I, do mesmo Diploma Legal, que reputa ser o autor do documento particular aquele que fez e assinou o documento. É claro que, neste caso, estamos falando da assinatura através da criptografia assimétrica e não da manual. Novamente, recorreremos aos ensinamentos de Augusto Tavares Rosa Marcacini (*on-line*):

[...] não afronta as tradições jurídicas, nem macula a língua portuguesa, atribuir à assinatura digital significado mais amplo do que apenas o ato de escrever de próprio punho. Pode ser considerado como assinatura tanto na acepção vulgar como jurídica qualquer meio que possua as mesmas características da assinatura manuscrita, isto é, que seja um sinal identificável, único e exclusivo de uma dada pessoa.

Assim, tanto a autenticidade como a integridade estão asseguradas, podendo o documento eletrônico funcionar como meio de prova, sendo que qualquer alteração posterior do documento o invalidará como instrumento probatório. Adite-se que cada documento eletrônico assinado terá a sua respectiva assinatura digital, diferentemente da assinatura manuscrita.

Vale ressaltar que não há garantia quanto ao seu conteúdo, pois pode ocorrer de um documento ser autêntico, ou seja, não conter vício em sua formação, mas expressar uma declaração de ciência falsa.

Afirma Góis Junior (2002) que a *United Nations Commission on International Trade Law*, conhecida como UNCITRAL e que é parte integrante da ONU, estabeleceu que, para ter o mesmo valor probatório dos documentos escritos, o documento eletrônico deve passar por um processo criptográfico de certificação.

Afirma Omar Kaminski e Marlon Marcelo Volpi na coletânea de textos coordenada por Aires José River (2004) que, no Brasil, a Medida Provisória 2.200-2, de 24/08/2001, instituiu a “Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira ou ICP-Brasil”. O objetivo básico deste Diploma Legal é criar mecanismos que permitam fazer com que alguém que desconfie da titularidade de uma assinatura eletrônica, passe a confiar nela por estar assegurada por um terceiro idôneo que se responsabilize pela segurança e confiabilidade da informação prestada, além garantir que a mesma pertence realmente ao signatário.

Com o estabelecimento da Infra-estrutura de Chaves Públicas, a Justiça brasileira passou a reconhecer como legalmente válidos todos os documentos eletrônicos, públicos ou privados, assinados com os certificados emitidos por uma Autoridade Certificadora credenciada. Isto significa grande facilidade e segurança para as transações eletrônicas.

Claramente, vislumbra-se que a implantação do modelo concebido trará para a realidade brasileira mudanças estruturais, as quais acarretarão a necessidade de uma regulamentação mais célere que será imposta pelo ritmo ditado pelo próprio mercado. Os mesmos autores acima citados ressaltam a atuação da Impsat e Certsign, que já trabalham em parceria na venda de soluções de segurança para o mundo empresarial. Tal aliança tem como escopo a

ampliação do seu poder de fogo dentro deste competitivo mercado, como também a venda de produtos direcionados ao SPB (Sistema de Pagamentos Brasileiro). A Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg-BR) já está desenvolvendo atividades de Autoridade de Registro vinculada à Autoridade Certificadora do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro). O Colégio Notarial do Brasil-Seção Federal, entidade que reúne os Colégios Notariais das diversas Unidades da Federação, e que congregam os tabeliães de notas e de protesto, tornou-se sócio da Digitrust, sociedade anônima formada por tabeliães e registradores, para fornecer certificação digital com fé pública. Os Correios e a Caixa Econômica Federal já demonstram interesse em fornecer certificados digitais à população, buscando, desta maneira, a massificação desta novidade.

Portanto, estamos diante de uma realidade da qual não podemos fugir e que, mais cedo ou mais tarde, terá que ser enfrentada pelos legisladores de plantão, os quais terão a árdua tarefa de analisar as provas que serão produzidas, utilizando as ferramentas acima demonstradas, que possuem capacidade de gerar documentos eletrônicos extremamente confiáveis do ponto de vista jurídico.

## 4 DA FISCALIZAÇÃO POR MEIO ELETRÔNICO

Atualmente, as auditorias fiscais realizadas se valem das informações fornecidas pelos contribuintes do ICMS através de arquivos magnéticos e eletrônicos. Antigamente, os auditores estaduais dependiam somente da análise dos documentos fiscais, de forma manual, para envidarem esforços com o objetivo de recuperar o crédito tributário devido ao Estado. Tal procedimento demandava um tempo enorme, gerando atritos entre o contribuinte e o Fisco estadual, já que aquele via sua empresa sofrer uma fiscalização demasiadamente longa com a solicitação insistente de documentos fiscais e com a mobilização de uma equipe de empregados para atender às necessidades do Fisco, ocasionando um alongamento desnecessário de uma relação de fiscalização que, quase sempre, terminava em conflitos, os quais seriam minimizados se a auditoria fosse rápida, eficaz e atingisse resultados práticos no menor espaço de tempo possível.

Assim, devido à modernização dos procedimentos fiscalizatórios, iremos expor a forma como a auditoria eletrônica é executada na SEFAZ, procurando mostrar se os documentos eletrônicos que embasam os autos de infração lavrados atualmente estão em consonância com os requisitos de validade jurídica mencionados no presente trabalho.

### 4.1 Dos arquivos eletrônicos disponibilizados pelo sujeito passivo do ICMS durante uma auditoria fiscal

Ao iniciarem um procedimento de auditoria fiscal perante os contribuintes do ICMS, os auditores estaduais podem solicitar às empresas o fornecimento de todas as notas fiscais de entrada e de saída escrituradas, respectivamente, no Livro Registro de Entradas e no Livro Registro de Saída de Mercadorias, inclusive com a discriminação dos itens dos referidos documentos fiscais, bem como dos constantes nos inventários atinentes ao exercício fiscalizado. Mas, todo o contribuinte é obrigado a fornecer os citados arquivos? Em que leiaute tais dados devem ser enviados para o auditor?

Primeiramente, só é obrigado a entregar os arquivos magnéticos mencionados os contribuintes usuários de Processamento Eletrônico de Dados (PED). Estes, por terem optado pela vantagem de emitir e registrar os seus documentos fiscais por meio eletrônico, concordam em se submeter ao regime diferenciado de fornecimento das informações

concernentes a sua movimentação fiscal, quando da realização de uma auditoria fiscal. Inclusive, tais contribuintes necessitam de uma autorização do Fisco estadual para serem usuários de PED, o que, quando concedida, estabelece a obrigação para o contribuinte de geração dos dados relativos a sua movimentação fiscal, conforme um determinado leiaute. Neste ponto, reside o segundo questionamento. A resposta quanto ao mesmo é que o contribuinte só deve entregar os dados solicitados de acordo com o leiaute especificado legalmente pela SEFAZ em respeito ao princípio da legalidade (art. 5º, II, da Constituição Federal). Conforme afirma Machado Segundo (2004), referido princípio se aplica plenamente ao processo de fiscalização tributária e, tendo a feição de regra jurídica, a sanção para o ato desprovido de amparo legal é a nulidade. Portanto, não deve o contribuinte se submeter aos caprichos do fiscal e gerar os dados solicitados de acordo com leiaute especificado pelo próprio agente fiscal responsável pela auditoria

Ora, um leiaute funciona como uma “receita de bolo”, em que os ingredientes são discriminados exaustivamente para que o bolo saia saboroso. Da mesma forma, o leiaute determina quais registros devem ser gerados (nota fiscal de aquisição, de saída, inventário, tabela de produtos, etc.) e quais os campos relativos a cada registro devem ser fornecidos (nº das notas, data da emissão e da escrituração, discriminação dos produtos, valor total da nota fiscal, etc.) com a finalidade de que os dados enviados reflitam a fidedignidade das informações prestadas. Tal geração não é fácil, pois o contribuinte terá que capturar, na sua base de dados, as informações necessárias, de acordo com o leiaute pré-definido, para que o envio dos dados saia a contento. Portanto, o pessoal da área de informática deve conhecer, previamente, o formato de como as informações devem ser geradas, a fim de que se possa preparar adequadamente o programa de geração dos dados, evitando retrabalho e permitindo a correta captura dos dados requeridos.

Assim, o contribuinte não pode ficar nas mãos do fiscal e se ver obrigado a fornecer os dados de acordo com os seus anseios, por mais justos que possam parecer. Quando a SEFAZ define um leiaute através de uma Instrução Normativa, é para que o contribuinte possa se preparar e se adequar àquela realidade imposta em termos de informática. Sabemos que grandes empresas têm sistemas informatizados gerenciados até por outros países, sendo, portanto, inviável, tanto financeiramente como tecnicamente, a geração dos dados num formato diverso do determinado legalmente, já que certamente esta não está prevista contratualmente.

Tanto é verdade que o legislador cearense, no art. 290, do Decreto 24.569/97 (Regulamento do ICMS), dispôs que o contribuinte, ao obter a autorização para ser usuário de



PED, terá o prazo de 6 (seis) meses para se adequar às exigências relativas ao fornecimento dos dados exigidos pelo fisco estadual. Logo, a empresa terá o referido prazo para adequar o seu sistema de informática para gerar os dados de acordo com o leiaute previsto legalmente, não sendo portanto razoável que tal etapa de preparação dos sistemas informatizados seja posta de lado quando da realização das auditorias fiscais por meios eletrônicos.

Ademais, o art. 123, VIII, “i”, da Lei 12.670/96, prevê uma multa equivalente a 2% (dois por cento) das operações e prestações de saída de cada período, caso o contribuinte, usuário de PED, deixe de entregar os arquivos magnéticos solicitados ou entregue-os num padrão diferente do estabelecido pela legislação estadual do ICMS, ou, ainda, em condições tais que não permitam a leitura dos dados neles contidos. Assim, é cristalina a necessidade de o contribuinte entregar os dados solicitados no padrão estabelecido pela SEFAZ, pois, se entregar em formato diferente, estará passível de uma penalidade bastante gravosa. Por mais óbvio que isto possa parecer, ainda existem servidores fazendários que teimam, de forma arbitrária, na exigência da entrega das informações em padrões não prescritos legalmente.

Tomadas estas precauções, o auditor terá acesso aos dados da movimentação fiscal da empresa através da intimação concernente ao período fiscalizado. Porém, como os requisitos de autenticidade e integridade dos dados disponibilizados serão preservados com o intuito de que as provas carreadas para a lavratura de um possível auto de infração tenham validade jurídica?

Inicialmente, o contribuinte só deve entregar os dados ao Fisco por meio de recibo que traga o detalhamento de todas as características do arquivo magnético ou eletrônico, além da identificação de sua origem. Deve o mencionado arquivo espelhar a realidade das operações realizadas, sendo de fundamental importância a guarda de uma cópia idêntica, por parte do contribuinte, para confrontação com a realidade dos documentos fiscais e livros fiscais quando da realização de uma possível perícia.

O fiscal não deve alterar os dados entregues e, se fizer alteração, deverá detalhá-la por meio de relatórios que especifiquem as alterações efetuadas com o objetivo da preservação da consonância entre o arquivo entregue e os documentos fiscais emitidos e escriturados. O ideal é que seja utilizado o *software* IDEA (*Interactive Data Extraction and Analysis*), programa canadense do Instituto de Contadores Oficiais daquele país, adquirido pela SEFAZ para uso pela auditoria. Tal programa permite a importação dos dados disponibilizados pelo contribuinte para o ambiente do referido *software* sem que o usuário possa alterar os dados originalmente entregues. Qualquer alteração efetuada com o fito de manter a adequação dos dados às notas fiscais emitidas/escrituradas e aos livros fiscais ficará registrada num campo

específico, podendo ser entregue através de um relatório, quando da lavratura do auto de infração, permitindo, desta maneira, o amplo direito de defesa ao contribuinte.

Questão bastante tormentosa e que está gerando discussões dentro do ambiente fazendário, está na aplicação da penalidade ao contribuinte pela omissão de informações em arquivos magnéticos ou pela entrega de dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais. A penalidade para a ocorrência deste fato é de 5% (cinco por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, e está preceituada no art. 123, VIII, “I”, da Lei 12.670/96.

Como já dissemos, ao Fisco cabe o ônus da prova, conforme preceitua o art. 333, I, do CPC. Desta maneira, entendemos que, para a caracterização da citada infração, é necessária a demonstração, por parte do auditor, dos dados que foram omitidos ou estão em desacordo com os documentos/livros fiscais. Por exemplo, suponhamos que o contribuinte entrega o arquivo com todas as notas fiscais que foram escrituradas, tanto no Livro Registro de Entradas como no Livro Registro de Saídas. Porém, tal arquivo não apresenta a discriminação dos itens dos documentos fiscais, essencial para a realização do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, dificultando, assim, a realização da fiscalização. Neste caso, deverá o auditor instruir o seu auto de infração com um relatório que explicitará todos os documentos fiscais em que ocorreu a referida irregularidade, cujo somatório servirá como base de cálculo para aplicação da multa de 5% (cinco por cento).

Outro exemplo seria o caso em que o arquivo magnético entregue não refletisse a realidade exposta no Livro Registro de Apuração do ICMS. A comprovação desta infração seria efetuada com as cópias do mencionado Livro acompanhadas do relatório impresso pelo programa validador distribuído pela SEFAZ (programa similar ao utilizado pela Receita Federal para verificação de pendências quando da entrega do imposto de renda de pessoa física) para conferência prévia dos dados entregues, que exhibe um demonstrativo no qual se detalha, por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), o somatório tanto dos documentos fiscais de entrada como de saída, permitindo, assim, a constatação das inconsistências nos dados mandados quanto aos valores consolidados por CFOP. Tal relatório representa um espelho do Livro Registro de Apuração do ICMS, permitindo uma rápida averiguação da inconsistência ou não dos dados entregues, sendo que os dados inconsistentes, detectados por CFOP, serviriam para determinação da base de cálculo do auto de infração a ser lavrado.

Finalmente, poderia-se indagar se não estamos sendo incoerentes ao falarmos em punição por omissão ou divergência nos dados entregues durante uma fiscalização e, ao

mesmo tempo, expormos a possibilidade de alteração nos dados entregues, desde que tais modificações sejam devidamente demonstradas para o contribuinte quando da realização da autuação. Ocorre que, às vezes, o contribuinte prefere entregar os dados de forma incorreta para se ver livre de uma penalidade mais pesada, caso a fiscalização seja efetuada com o uso dos dados que refletem as operações ou prestações realizadas. Neste caso, o fiscal deve realizar o procedimento de análise das informações enviadas, averiguando o custo-benefício de uma possível digitação dos campos entregues de maneira incorreta, com a finalidade de recuperar a maior parcela do crédito tributário devido, ou, então, penalizar o contribuinte pela entrega inconsistente dos dados solicitados.

## 4.2 Das obrigações acessórias entregues por meio eletrônico

Como já foi dito, as inovações tecnológicas no campo da informática permitiram que o contribuinte desenvolvesse uma metodologia de controle das suas operações comerciais, financeiras e administrativas calcada no uso do Processamento Eletrônico de Dados (PED). Para acompanhar esta evolução, o Fisco se esmerou no estabelecimento de controles para a concessão de autorização para os contribuintes serem usuários de PED, além da determinação do cumprimento das obrigações acessórias através da entrega de arquivos magnéticos. Dentro desta nova realidade, iremos discorrer, de forma sucinta e concisa, acerca deste tema, procurando focar tanto o aspecto histórico desta modificação estrutural, no que se refere ao cumprimento das obrigações instrumentais, quanto também o uso das informações enviadas como forma de fundamentar a lavratura de autos de infração.

### 4.2.1 Histórico

O Convênio 57/95 foi o primeiro passo para o estabelecimento, pelos fiscos estaduais juntamente com a Receita Federal, de um mecanismo de geração de dados por meio magnético que efetivasse um controle de todas operações fiscais realizadas pelos contribuintes usuários de PED. Baseado nos controles implementados pela União Européia para controlar o trânsito de mercadorias, o mencionado Convênio visava a atender ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA). O contribuinte usuário de PED tinha que remeter todos os dados das suas operações fiscais para o Estado em que a sua empresa estava domiciliada, bem como os atinentes às suas operações de compra e venda interestaduais para os Estados com os quais tinha realizado transações comerciais.

Tal sistema não obteve o resultado esperado pela diferença tecnológica entre os Estados da Federação quanto ao gerenciamento dos dados, pelo desinteresse de algumas unidades federativas na administração de uma massa tão grande de dados e pela ausência de penalidades severas que inibissem a omissão dos contribuintes no adimplemento desta nova obrigação acessória.

Como resultado da demora nos resultados efetivo do SINTEGRA, a SEFAZ instituiu o Sistema Integrado de Simplificação das Informações Fiscais (SISIF) através do Decreto 25.752, de 27/01/2000, que criou um leiaute que pretendia atender às obrigações dos contribuintes do estado do Ceará relativas ao SINTEGRA - evitando, portanto, duplicidade no envio das informações pelos contribuintes - , além de visar à dispensa paulatina de todas as obrigações acessórias, pois o leiaute criado continha todas as informações necessárias para a geração de todas as obrigações instrumentais exigidas pela SEFAZ, permitindo, assim, uma simplificação das obrigações acessórias, visto que o contribuinte só entregaria o SISIF e a SEFAZ se responsabilizaria pela geração das demais obrigações acessórias.

Quando o SISIF começou a ser exigido efetivamente, a partir de 2001, a SEFAZ passou a administrar um enorme banco de dados que continha informações relevantes e passaram a ser disponibilizadas para os servidores fazendários através de documentos eletrônicos já mencionados nesta monografia. Porém, o SISIF não conseguiu atingir o seu principal objetivo: a geração de todas as obrigações acessórias a partir dos dados informados pelo contribuinte no formato do leiaute do SISIF. A razão para tal fato era o não fornecimento, pela SEFAZ, de um programa que gerasse os dados de acordo com o leiaute do SISIF. Desta forma, o contribuinte teria que arcar com todo custo da criação de um programa que extraísse de seu banco de dados as informações exigidas pelo SISIF, o que ocasionava, além de um custo elevado para os contribuintes, a geração de dados inconsistentes pela inexistência de um *software* concebido pela SEFAZ que possibilitasse a captura da forma mais segura e mais efetiva dos dados requeridos.

Atualmente, o SISIF foi substituído pela DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais (documento com maior número de informações do que o anterior, mas que fornece um aplicativo para a extração dos dados exigidos pelo leiaute), que foi criado por meio do Decreto 27.710/2005. Tal instrumento já está dispensando boa parte da entrega das obrigações acessórias exigidas pelo Fisco cearense, porém a disponibilização das consultas extraídas dos dados fornecidos pelo contribuinte está sendo feita nos mesmos moldes das realizadas quando da existência do SISIF.

Todavia, os estados de São Paulo, Bahia, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Goiás e Maranhão já estão utilizando, através de um projeto-piloto, a chamada Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), que foi instituída através do Ajuste SINIEF 7, de 30/09/2005. Tal documento fiscal, de existência apenas digital, é emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar as operações e as prestações relativas ao IPI ao ICMS. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente, sendo que, em breve, a sua utilização será disseminada para todas as unidades federadas. Porém, este é um assunto que abordaremos, com maior profundidade, em outro tópico da nossa monografia.

#### 4.2.2 A utilização dos documentos eletrônicos pela SEFAZ como instrumento de prova no processo administrativo tributário

Como já foi dito, a SEFAZ dispõe de um vasto banco de dados fornecidos pelos contribuintes relativos às informações exigidas pelo SISIF, no período de 2001 a 2004, bem como os atinentes aos dados advindos da entrega da DIEF a partir de 2005. Tal banco recebe informações de todos os documentos fiscais transmitidos pelos contribuintes usuários de PED, oriundos de suas transações comerciais de entradas e saídas de bens, mercadorias e prestação de serviços, ou seja, todos os documentos fiscais de entrada e de saída escriturados, respectivamente, no Livro Registro de Entrada e de Saída de Mercadorias, como também os dados concernentes ao Livro Registro de Apuração do ICMS e Livro de Inventário.

Além dessas informações, a SEFAZ possui dados relativos à movimentação de vendas das empresas através de cartão de crédito, operações interestaduais, de importação e de exportação registradas pelos postos fiscais de fronteira, bem como outras advindas dos diversos sistemas corporativos da SEFAZ.

Com este manancial de informações, a SEFAZ pode realizar uma gama bastante grande de cruzamentos e disponibilizá-los para os servidores fazendários empreenderem ações fiscais com o intuito de averiguarem a procedência ou não dos indícios levantados.

Por exemplo, o contribuinte envia todas as notas fiscais de venda e a SEFAZ dispõe das operações realizadas pelo contribuinte por meio da utilização de cartão de crédito. Se o valor das operações realizadas através do cartão de crédito for superior às vendas registradas pelo contribuinte, há um indício de omissão de vendas. Outro exemplo seria o da circularização, na

qual notas fiscais declaradas como vendas para um contribuinte não foram informadas pelo mesmo como registradas no seu Livro Registro de Entradas.

Em ambos os casos, a área de informática da SEFAZ envia tais dados (em formato texto, excel ou access) para os órgãos fazendários através de *e-mails*, *pen-drives*, CD ou por meio do sistema de comunicação interna da SEFAZ (intranet), a fim de que sejam efetuadas as diligências necessárias para a apuração da verdade dos fatos.

Contudo, boa parte dos servidores fazendários usam tais documento eletrônicos como prova cabal da ocorrência de um ilícito fiscal, lavrando o competente auto de infração, gerando transtornos na já conturbada relação fisco-contribuinte.

Ao nosso ver, tal lançamento tributário está desprovido de qualquer fundamentação, cabendo ao CONAT julgá-lo improcedente por ausência de lastro probatório. Como já foi dito, quando abordamos a questão do ônus da prova, indícios são vestígios, circunstâncias tendentes a refletir uma realidade e que não são capazes de atestar a verdade dos fatos de forma isolada, sendo necessária a coleta de instrumentos probatórios que comprovem ou não as dúvidas levantadas. Assim, nos exemplos dados, os documentos eletrônicos têm caráter indiciário, sendo pertinente a produção de provas materiais que confirmem os indícios levantados através dos relatórios fornecidos pela área de informática da SEFAZ. Portanto, no primeiro caso, seria necessária a anexação ao processo das declarações das administradoras de cartão de crédito, confirmando os valores negociados pela empresa através deste meio de pagamento, além da cópia do Livro Registro de Saída ou das cópias da notas fiscais de saída que comprovem as vendas realizadas referentes ao período da autuação. No que tange ao segundo caso, seria imprescindível a anexação das notas fiscais de vendas destinadas à empresa autuada com a comprovação da não escrituração das mesmas na sua escrita fiscal.

Vejamos a lição do mestre Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 114):

Agora, como procurei salientar, insistentemente, não se pode presumir a saída de mercadorias, por força de operações jurídicas de circulação, meramente em virtude da existência de um relatório, cuja elaboração, conquanto atribuída ao próprio contribuinte, os funcionários fiscais não lograram revestir dos requisitos imprescindíveis de legitimidade.

Elegemos, durante a nossa monografia, a necessidade da manutenção da autenticidade e da integridade dos documentos eletrônicos como os requisitos fundamentais para que o documento eletrônico possa ter força probatória. Para que estes requisitos fossem satisfeitos,

foi mencionada a necessidade da utilização da criptografia assimétrica como instrumento pelo qual se chegaria à chamada certificação digital, a qual proporcionaria o atingimento dos requisitos já citados. Porém, para ter validade jurídica, tal assinatura digital deveria ser certificada por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil.

Os dados enviados pelos contribuintes, tanto quando da vigência do SISIF como da DIEF, possuem assinatura digital. Contudo, esta não apresenta o padrão ICP-Brasil e foi desenvolvida pela própria SEFAZ. Ou seja, não há a intervenção de uma entidade certificadora que se responsabilize pela segurança e confiabilidade da informação prestada, além de garantir que a mesma pertence realmente ao signatário, no caso o contribuinte.

A transmissão dos referidos dados pela internet é feita através de um aplicativo desenvolvido pela própria SEFAZ, o SEFAZNet. Como foi dito, tal aplicativo, apesar de utilizar a metodologia da assinatura digital, não está dentro das exigências estipuladas pelo ICP-Brasil, não possibilitando a participação de uma autoridade certificadora garantidora da idoneidade das informações prestadas.

Adite-se que a SEFAZ extrai suas consultas de arquivos facilmente alteráveis. Ora, não há nenhuma garantia de que as informações constantes nos servidores da SEFAZ não foram modificadas quando da realização das consultas, da disponibilização das mesmas para os agentes do Fisco ou, então, da sua apresentação para o contribuinte, já que o programa que lê os arquivos gerados permite que as informações sejam alteradas, apagadas ou ocorra o enxerto de novos dados sem deixar nenhum vestígio aparente.

Além disso, o modo de envio das consultas para os servidores fazendários é bastante frágil quanto à segurança. O envio através de *e-mail* ou da intranet permite uma fácil adulteração dos dados, uma vez que, durante a viagem das informações pela grande rede, pode haver modificações nos dados remetidos, inclusive com a introdução de novas informações que não condizem com a consulta originalmente remetida.

Conclui-se, pois, que os documentos eletrônicos resultantes das consultas efetuadas no banco de dados da SEFAZ traduzem apenas indícios. Novamente, recorreremos à lição de Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 115):

O eventual campo de aproveitamento desses relatórios estaria circunscrito ao reconhecimento de que são indícios e, como tais, pontos de partida para o

desvelamento de outros fatos que, devidamente comprovados, poderiam demonstrar a existência do fato jurídico tributário.

Enfim, cabe aos servidores fazendários encarar tais documentos eletrônicos como um norte para a realização de uma fiscalização, necessitando, para lavratura de um auto de infração, de provas materiais que realmente comprovem as informações nele constantes.

### 4.3 Da adequação da nota fiscal eletrônica como meio de prova

A nota fiscal eletrônica é um documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, que tem o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços ocorrida entre as partes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e recepção, pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.

A validade jurídica do documento eletrônico é garantida pela certificação digital utilizada, que é a do padrão ICP-Brasil, com a assinatura digital firmada pelo contribuinte e/ou contador, sendo que os contribuintes deverão manter, em arquivo, as notas fiscais eletrônicas pelo prazo estabelecido na legislação tributária para a guarda dos documentos fiscais.

Como já mencionamos, sendo o documento eletrônico assinado com um certificado emitido por uma autoridade certificadora credenciada, este passa a gozar de validade jurídica como meio de prova por está revestido dos requisitos, já expostos, de autenticidade e integridade.

O padrão ICP-Brasil, regulado por meio da Medida Provisória 2.200-2, permite a emissão de assinaturas digitais com validade jurídica perante as leis nacionais. A estrutura é formada por uma cadeia de entidades de certificação digital ligadas hierarquicamente. Encabeçando o conjunto está a Autoridade Certificadora Raiz (AC-Raiz), representada pelo Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (ITI), que credencia e fornece certificação para as Autoridades Certificadoras (AC). As ACs são empresas públicas ou privadas encarregadas de emitir os certificados digitais usados pelo público. Também é função das ACs gerenciar os certificados e revogá-los quando perderem a validade, divulgando listas de certificados revogados, que poderão ser consultadas pelo público. Desde 2001 já foram credenciadas algumas ACs, que já estão em funcionamento no Brasil, como a CertiSign, uma



autoridade certificadora afiliada para o mercado brasileiro da famosíssima certificadora americana *VeriSign Inc.*

Com isto, a nota fiscal eletrônica passa a dispor do 2 (dois) requisitos indicados por nós para ter validade jurídica como meio de prova. Mas, até que ponto a nota fiscal eletrônica pode funcionar como elemento probatório? Pela nossa experiência, em boa parte dos casos práticos a nota fiscal eletrônica, devidamente certificada digitalmente, terá total possibilidade de ser um instrumento válido de prova no processo administrativo tributário. Por exemplo, quando o Fisco constatar, através das notas fiscais eletrônicas, que o contribuinte deveria recolher um determinado valor ao Fisco e recolheu um valor a menor, tal infração estará plenamente comprovada por meio dos arquivos digitais que estarão em poder do Fisco. A não escrituração de uma nota fiscal de aquisição também poderá ser facilmente atestada através da utilização da nota fiscal eletrônica.

Porém, há casos em que a infração não estará caracterizada de pronto, necessitando de outros instrumentos comprobatórios que contribuam para a plena identificação do ilícito fiscal. O caso, por exemplo, do cruzamento das informações prestadoras pelas administradoras de cartão com as notas fiscais eletrônicas deve ser analisado com cautela. As notas fiscais eletrônicas têm validade jurídica, como já foi visto, contudo as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito não recebem a certificação digital conforme o padrão ICP-Brasil, sendo que, portanto, uma diferença a maior das vendas feitas pelo contribuinte, através de cartão de crédito em relação às vendas declaradas por meio das notas fiscais eletrônicas, resulta somente num indício de omissão de vendas. Seria necessário, para a comprovação desta infração, a anexação ao auto de infração de um relatório emitido pelas administradoras de cartão de crédito, em papel timbrado, contendo a discriminação das operações realizadas pelo contribuinte através deste meio de pagamento. Inclusive, o art. 2º, parágrafo 6º, do Decreto 27.961, de 18 de outubro de 2005, prevê a possibilidade do Fisco cearense, a qualquer tempo, solicitar tais informações, mesmo após o envio dos referidos dados por meio eletrônico. Ora, este dispositivo expressa, com bastante clareza, que os dados fornecidos pelas administradoras de cartão constituem apenas indícios, necessitando de prova documental para a perfeita configuração da infração cometida.

Ao nosso ver, qualquer consulta advinda do cruzamento de dados que estejam arquivados nos servidores da SEFAZ e que não tenham passado pelo processo de certificação digital de acordo com as normas do ICP-Brasil, com as notas fiscais eletrônicas informadas

pelo contribuinte, deve ser apenas um indício, necessitando de um melhor aprofundamento para a total caracterização da ilicitude fiscal.

Também queremos ressaltar que as notas fiscais eletrônicas devem ser disponibilizadas para a auditoria fiscal por meio de um estrutura de informática que possibilite a manutenção dos atributos de autenticidade e integridade das informações prestadas, isto é, a preservação, quando da consulta efetuada, da assinatura digital corresponde ao arquivo, do qual ela é parte indissociável, visto que qualquer alteração posterior do documento o invalidará como instrumento de prova.

Os casos de fraude também devem ser vistos com cuidado. A determinação do parágrafo 1º da cláusula quarta do Ajuste SINIEF 7/2005, instituidor da nota fiscal eletrônica, que dispõe sobre a inidoneidade da nota fiscal eletrônica emitida com dolo, fraude, simulação ou erro, deve ser analisada sob a ótica da realização ou não do negócio jurídico, pois se este ocorreu, com toda certeza não pode ser penalizado o adquirente por acontecimento que ele não tinha conhecimento e, muito menos, interferiu na sua feitura.

Caso interessante é se uma nota fiscal eletrônica tiver sido fraudada por um empregado da empresa (adulteração da assinatura digital). Neste caso, cabe lembrar que o ônus da prova, segundo o art. 389 do Código de Processo Civil é da empresa, todavia a auditoria fiscal eletrônica deve averiguar se houve prejuízo para o Fisco, a fim de não efetuar uma autuação apenas pela constatação de uma inidoneidade do documento eletrônico que não repercutiu no pagamento do ICMS.

Adite-se que, de acordo com Marcacini (*on-line*), a argüição de falsidade documental de um documento eletronicamente assinado só poderá ser fundamentada quanto à falsidade da assinatura, senão vejamos:

[...] a adulteração do conteúdo do documento é inviável, vez que faz perder o vínculo entre este e a assinatura. Dentro deste prisma, é de se dizer que o documento eletrônico assim assinado é dotado de um maior grau de confiabilidade que o próprio documento tradicional. O próprio *software* de criptografia, ao conferir a assinatura, acusa que o documento adulterado não corresponde a ela. Já o documento cartáceo necessita de um exame pericial para constatar-se eventual alteração; e, com o evoluir da técnica, certamente surgem meios mais e mais poderosos para alterar documentos físicos.

Deve ser dito que tal documento, o qual sofreu a adulteração da assinatura digital, de acordo com Davi Monteiro Diniz (1999), será imprestável para validar as informações nele contidas, porém terá capacidade para evidenciar a fraude.

Enfim, afirmamos a grande importância da nota fiscal eletrônica, que será uma realidade palpável nos próximos anos, para a redução dos custos dos contribuintes com a emissão e o armazenamento de documentos; redução de custo e simplificação das obrigações acessórias, o que contribui para a redução do chamado custo Brasil; além da questão ambiental com a diminuição do uso de papel. Todavia, tal novidade requer um amadurecimento do Fisco no trato dessas informações importantíssimas a que terá acesso, como também uma maior preparação dos servidores fazendários que militam no CONAT, os quais terão que absorver rapidamente conhecimentos técnicos específicos relativos à assinatura digital e ao referido documento eletrônico para, conciliados com os conhecimentos de Direito, principalmente na área processual, poderem enfrentar os desafios que serão postos diante desta nova realidade probatória.

## CONCLUSÃO

Os tempos modernos têm sido pródigos na realização de mudanças cada vez mais rápidas e imprevisíveis resultantes do avanço tecnológico que vivemos, causando várias repercussões nos mais diversos ramos sociais. Verdadeiramente, muitos setores produtivos precisaram se reorganizar para acompanhar a veloz marcha tecnológica. Não só a economia fora abalada com isto, como também a própria vida cotidiana de cada indivíduo.

Como resultado deste avanço, os contribuintes passaram a utilizar, cada vez mais, processos informatizados dentro do seu controle gerencial, comercial e financeiro, o que implicou na modernização dos meios usados para a emissão de documentos fiscais. Com isto, os contribuintes procuraram os fiscos para solicitarem autorização com o intuito de serem usuários de Processamento Eletrônico de Dados. O objetivo era a agilização dos métodos de controle. Exemplificando, uma empresa que possua um moderno sistema de PED pode identificar, de forma real e atualizada, a quantidade estocada por mercadoria, permitindo, desta maneira, um efetivo controle de seu estoque, diminuindo os custos e aumentando, conseqüentemente, o seu lucro.

Os fiscos não poderiam ficar à margem deste progresso, e começaram a investir maciçamente na compra de servidores, na confecção de uma plataforma que comportasse o armazenamento de uma grande base de dados com o intuito de não ficarem tão longe do desenvolvimento tecnológico empreendido pelos contribuintes. Também havia a necessidade premente de se racionalizar as obrigações tributárias acessórias dos contribuintes e, devido à popularização da internet, foi iniciado um trabalho por parte da SEFAZ com o objetivo de se exigir o cumprimento de determinadas obrigações instrumentais por meio eletrônico, resultando, por conseqüência, numa nova realidade em termos de produção de prova, qual seja, o documento eletrônico.

Pela falta de conhecimento, de ambas as partes, deste novo instrumento probatório, começaram a surgir autos de infração em profusão lavrados pelos agentes do Fisco, os quais eram fundamentados somente em consultas oriundas deste novo acervo de dados que começou a ser formado e utilizado.

Quando o contribuinte não se conforma com a lavratura de uma auto de infração e o impugna, surge o processo administrativo tributário. Caso o autuado procure a esfera judiciária para defender os seus interesses, será instaurado o processo judicial tributário. A utilização concomitante de ambas as esferas não é admitida por elevar o inchaço de ambas as esferas e contribuir para decisões conflitantes sobre um mesmo objeto. Na prática, a maioria dos contribuintes opta por impugnações no âmbito administrativo. No CONAT, órgão responsável pelos julgamentos administrativos no âmbito do ICMS cearense, cresce o número de processos administrativos tributários que versam acerca da admissibilidade do documento eletrônico como meio de prova, tanto aqueles resultantes de consultas extraídas do banco de dados da SEFAZ, como aqueles originários da utilização de arquivos magnéticos solicitados ao contribuinte durante a realização de uma auditoria fiscal.

Boa parte dos princípios processuais constitucionais, insculpidos na Constituição Federal de 1988, foram consagrados no Decreto 25.468, de 31 de maio de 1999, que versa sobre o processo administrativo tributário no âmbito do estado do Ceará. Já o Decreto 70.235, de 06/03/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal federal, não prestigiou o princípio da verdade material, fato que ocorre no decreto alencarino, no art. 30 da referida norma, o que comprova a modernidade do Diploma Legal cearense.

As provas mais usadas no processo administrativo tributário são a documental e a perícia, das quais a primeira tem maior relevância quando da fundamentação de um auto de infração, enquanto a segunda é requerida pelo contribuinte devido ao entendimento, pelo mesmo, da necessária manifestação de um profissional especializado acerca de um fato que foi levantado por uma das partes e resta ser provado. A perícia pode ou não ser deferida pelo julgador administrativo tributário.

A questão do ônus probatório gera debates acalorados dentro da esfera fazendária. Contudo, não temos dúvidas de que cabe ao Fisco demonstrar com clareza a ocorrência do fenômeno da subsunção do fato à norma prescrita pelo legislador, para a preservação do princípio da legalidade na cobrança dos tributos. O art. 333, I, do CPC, impõe ao Fisco a fundamentação de seus lançamentos, não prevalecendo a inversão do ônus da prova. É claro que não cabe ao contribuinte impugnar os autos de infração com evasivas ou argumentos desprovidos de provas. A fundamentação de autos de infração através de indícios não é cabível e as presunções aceitas são somente as legais, podendo o autuado contrapô-la através de provas que as desqualifiquem. O CONAT, como órgão responsável pelo controle interno

da legalidade, deve atentar para esses fatos com o intuito de não legitimar cobranças indevidas.

Definimos os documentos eletrônicos como o registro de um fato, de uma situação que só pode ser visualizada através do uso de um software (programa de computador), enquadrando-se dentro do rol das provas documentais.

O art. 332 do Código de Processo Civil não traz, em seu bojo, nenhum impeditivo para que o documento eletrônico não possa funcionar como instrumento probatório, já que o legislador não fez uma lista taxativa dos meios de prova aceitos, exigindo apenas que expressem a verdade dos fatos e sejam dotados de legitimidade.

Verificamos que tanto o Código Buzaid como o Regulamento do CONAT estão preparados para aceitar o documento eletrônico como meio de prova, desde que não sejam ilícitos, de acordo com o art. 5º, LVI, da Carta Constitucional, imorais ou não sejam moralmente legítimos.

Para adquirirem a legitimidade esperada, os documentos eletrônicos têm que possuir os atributos da autenticidade e da integridade preservados, com os quais este passará a ter validade jurídica. Portanto, a satisfação desses requisitos fundamentais proporciona ao documento eletrônico a mesma força probatória do documento tradicional, por estar este revestido de um elevado grau de segurança e confiabilidade.

Quando falamos em autenticidade e integridade, significa a garantia da preservação do conteúdo expresso no documento, bem como da comprovação de que o autor real do documento eletrônico corresponde ao autor aparente. Para o alcance desses requisitos, a criptografia assimétrica se apresenta como meio seguro para a solução do problema, por ser o instrumento capaz de permitir que os documentos eletrônicos sejam assinados digitalmente. Todavia, terá que ser utilizada a certificação digital no padrão previsto pelo ICP-Brasil, por ser ela capaz de revestir o documento eletrônico de validade jurídica.

Nas auditorias fiscais realizadas através de arquivos magnéticos, disponibilizados pelos contribuintes, tais atributos deverão ser preservados. O arquivo solicitado não deverá ser modificado, existindo um programa importador de origem canadense (IDEA) que preserva os dados originalmente entregues pelo contribuinte. Caso seja imprescindível a alteração dos dados, o contribuinte deverá ter acesso a todas as modificações efetuadas com o objetivo de

refletir a realidade dos documentos fiscais. A entrega do arquivo magnético para a execução da auditoria eletrônica deverá ser devidamente documentada pelo contribuinte com a identificação detalhada do arquivo entregue, além da manutenção por parte deste de uma cópia idêntica para a realização de uma possível perícia. Tais arquivos deverão ser entregues segundo o leiaute previsto legalmente pela SEFAZ.

No que tange aos documentos eletrônicos produzidos por meio das consultas aos banco de dados que contêm as informações declaradas pelos contribuintes, no cumprimento das obrigações acessórias, estas não apresentam os requisitos acima mencionados, portanto não podem funcionar como instrumento de prova no processo administrativo tributário. Primeiramente, por serem enviadas com o uso de assinatura digital desenvolvida pela própria SEFAZ, sem a intermediação de uma autoridade certificadora credenciada que obedeça ao padrão ICP-Brasil, de acordo com Medida Provisória 2.200-2, e que responda pelo atingimento dos requisitos mencionado por nós como garantidores da idoneidade do documento eletrônico. Segundo, por serem disponibilizadas para os servidores através de arquivos de formatos que apresentam um alto grau de volatilidade (texto, excel e access), podendo ser alterados facilmente sem deixar vestígios aparentes. Terceiro, por serem enviados através de e-mails e outros meios de envio que não podem assegurar a integridade do documento, por não estarem assinados digitalmente e serem irremediavelmente susceptíveis de alteração. Logo, ditos documentos refletem apenas indícios de ilícitos fiscais e devem ser tratados como tal, servindo apenas para nortear a ação a ser executada.

Finalmente, afirmamos que a nota fiscal eletrônica, resultado de um projeto inovador da Receita Federal juntamente com os fiscos estaduais, apresenta os requisitos de validade jurídica de autenticidade e integridade, que são garantidos pelo processo de certificação digital realizado por autoridade certificadora credenciada e que segue o padrão ICP-Brasil. Mas, tal fato não garante que, à nota fiscal eletrônica, possa ser dada força probatória na configuração de todos os ilícitos fiscais. Atrevemo-nos, apesar da incipiência do tema, a colocar alguns exemplos que ilustram a nossa afirmativa, como no caso da fraude que comprometer a idoneidade da nota fiscal eletrônica, resultando na penalização do adquirente sem que este tenha contribuído para a realização da ilicitude. Neste caso, ao nosso ver, será necessária a não comprovação do negócio jurídico para que se efetive a autuação do adquirente por crédito indevido. Há, também, a necessidade de que os fiscos criem soluções técnicas que possibilitem a disponibilização das consultas realizadas, utilizando a nota fiscal eletrônica como base de dados, de forma que sejam preenchidos os requisitos legais de certeza

e segurança para o aproveitamento como meio probatório idôneo. Esta solução de informática tem que resguardar a correspondência entre a assinatura digital e o arquivo, do qual ele é parte inseparável, para que a idoneidade das informações seja garantida e possa realmente refletir a realidade da operação realizada.

Desta forma, procuramos contribuir para o início de um debate, sem a pretensão de esgotarmos o assunto, porém tentamos nos basear na doutrina mais moderna acerca do tema e na nossa experiência como servidor da SEFAZ. Sabemos que o Direito não pode ficar alheio às mudanças que ocorrem no cotidiano e, se sua função primordial é regular as atividades humanas de forma que todos possam viver em sociedade harmoniosamente, procuramos contribuir no sentido de evitar o cometimento de ilegalidades pelo Fisco, a fim de que seja cobrado aquilo que é realmente devido ao erário estadual.



## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Civil**. São Paulo: Saraiva. 2006.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. **Legislação Fiscal do Estado do Ceará**. Fortaleza: Sav. 2006.

\_\_\_\_\_. **Código de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva. 2006.

\_\_\_\_\_. Dec. nº 27.710, de 14 de fevereiro de 2005. Institui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (Dief) a ser prestada pelos contribuintes do ICMS inscritos no Cadastro Geral da Fazenda - CGF. **Diário Oficial do Estado**. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/produtos&serviços/DIEF/decreto.asp>>. Acesso em: 29 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. Dec. nº 25.752, de 27 de janeiro de 2000. Disciplina a obrigatoriedade do envio das informações fiscais referentes às operações e prestações do ICMS por meio magnético e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/produtos&serviços/sisif/d25752.htm>>. Acesso em: 29 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. Dec. nº 27.961, de 21 de outubro de 2005. Dispõe sobre o fornecimento de informações financeiras relativas às vendas efetuadas com cartão de crédito ou débito, em estabelecimento usuário de equipamento emissor de ECF. **Diário Oficial do Estado**. Disponível em: <[http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=2266318&advquery=27.961&advquery=&infobase=decretos&record={1358}&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg42&x=33&y=14&zz=>](http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=2266318&advquery=27.961&advquery=&infobase=decretos&record={1358}&softpage=Browse_Frame_Pg42&x=33&y=14&zz=>)>. Acesso: 29 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. Dec. nº 70.235, de 6 de março de 1972 Dispõe sobre o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União e o de consulta sobre aplicação da legislação tributária federal. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/Ant1999/Decreto70235/default.htm>>. Acesso em: 29 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, transforma o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação em autarquia, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/ccivil/03/MPV/Antigas/2001/2200-2.htm>>. Acesso em: 29 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005. Institui a nota fiscal eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/normas%20aprovadas/Ajuste/Ajustes\\_2002.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/normas%20aprovadas/Ajuste/Ajustes_2002.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no processo administrativo tributário. Revista Dialética. de Direito Tributário nº 34 (julho-1998).

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário – teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DABUL, Alessandra. **Da prova no processo administrativo tributário**. Curitiba: Juruá, 2004.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil vol. 1**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DINIZ, Davi Monteiro. **Documentos eletrônicos, assinaturas digitais: da qualificação jurídica dos arquivos digitais como documentos**. São Paulo: Ltr, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GÓIS JÚNIOR, José Caldas. **O direito na era das redes : a liberdade e o delito no ciberespaço**. Bauru- São Paulo: Edipro, 2002.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 1993, v. 1.

LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARCACINI, Augusto Rosa. O documento eletrônico como meio de prova. Disponível em: <<http://augustomarcacini.cjb.net/index.php/DireitoInformatica/DocumentoEletronico>>. Acesso em: 12 maio. 2006.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria geral do processo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ROVER, Aires José. **Direito e informática**. Barueri -São Paulo: Manole, 2004.

SANTOLIM, Cesar Viterbo Matos. **Formação e eficácia probatória dos contratos por computador**. São Paulo: Saraiva, 1995.

SEGUNDO MACHADO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

## Apêndice