

**A PROVA EMPRESTADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO COM AS MUDANÇAS NO DEVER
INSTRUMENTAL – SPED FISCAL**

Andreia Fogaça Rodrigues Maricato

Universidade de Taubaté, Taubaté, SP, Brasil
Departamento de Ciências Jurídicas – UNITAU
Curso de Especialização do IBET;
Anhanguera Educacional.

Milena Zampieri Sellmann

Centro Universitário Salesiano de São Paulo
U.E. Lorena (UNISAL);
Damásio Educacional;
Faculdade de Direito Damásio de Jesus (FDDJ)

RESUMO

Nosso objeto é estudo analisar algumas mudanças que vem ocorrendo no dever instrumental com a implementação do SPED fiscal, em especial a utilização da prova emprestada e digital. Não temos a ousadia nem a pretensão de esgotar o tema, mas tão somente dar início à meditação acerca do assunto posto visto que dentro do direito não existe uma verdade absoluta e tal estudo nasceu pela análise de inúmeras mudanças que vem ocorrendo em nosso sistema tributário nacional, após a implementação do SPED fiscal.

Palavras Chaves: prova emprestada; prova digital; dever instrumental

**THE PROOF EMPLOYED IN THE TAX LAW WITH THE CHANGES IN THE INSTRUMENTAL
DUTY - SPED FISCAL**

ABSTRACT

Our aim is to study analyzing the changes that have occurred in instrumental due to the implementation of fiscal SPED, in particular the use of the borrowed and digital evidence. We have the audacity not intend to exhaust the subject, but only begin the meditation on the subject put as into the right there is no absolute truth and that study was born by analyzing numerous changes that have occurred in our national tax system after the implementation of SPED fiscal.

Keywords: proof borrowed; digital proofing; instrumental duty

1 INTRODUÇÃO

Partimos da premissa que pelo cumprimento do dever instrumental (obrigações acessórias) o crédito tributário é constituído nos tributos sujeitos ao autolancamento; da mesma forma que é pelo cumprimento do dever instrumental que o contribuinte pode usufruir de uma isenção ou imunidade, dentre outras hipóteses. Isso porque os deveres instrumentais consistem em deveres de fazer ou não fazer, como: prestar declarações, preencher formulários, emitir notas fiscais, escriturar livros etc. Ou seja, o cumprimento do dever instrumental pelo contribuinte é o meio de produzir a maioria das provas que constituem os fatos jurídicos tributários, isso porque os fatos sociais por si só não interessam para o mundo jurídico, necessitam da linguagem competente e forma prescrita pelo ordenamento jurídico que juridiciza o fato social, e este passa a constituir a hipótese de incidência da norma individual e concreta, condicionado ao espaço e tempo.

Adotamos neste trabalho a corrente filosófica do constructivismo lógico-semântico¹, em que o sujeito interfere na determinação do objeto, onde as coisas se apresentam na realidade porque têm uma linguagem que as constitui como tal, e, com base no contexto histórico e social, é possível descrever o objeto aplicando a pré-compreensão ou compreensão *a priori*.

Desse modo, o cumprimento do dever instrumental serve como instrumento de produção de muitas provas jurídicas, e, com o avanço tecnológico, a informática tem influenciado na constituição do fato jurídico-tributário, construindo novas realidades jurídicas. Analisaremos se tais avanços tecnológicos alteraram a produção e meios de prova no dever instrumental.

2 A PROVA ELETRÔNICA COMO MEIO DE PROVA NO SEP FISCAL

Primeiramente, temos que ter em mente que a prova é sempre um fato que atesta outro fato, ou seja, é um enunciado linguístico de um evento. E é importante para o direito, pois, apesar de ser considerada um enunciado linguístico descritivo de um evento, a prova prescreve os fatos, inserindo-os no sistema jurídico.

Fabiana Del Padre Tomé² define a prova como um fato que atesta outro fato, ou seja, como um enunciado protocolar (fato), utilizado como instrumento de convicção do julgador.

¹MUNOZ, Jacobo. *Diccionario Espasa de Filosofía*. Madrid: Espasa Calpe, 2003, s.v. *constructivismo lógico-semântico*.

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 71.

A prova, portanto, é uma linguagem escolhida pelo direito, que não vai apenas dizer que um evento ocorreu, mas atuar na própria construção do fato jurídico.³

Sem a prova não há como chegar ao fato jurídico-tributário, pois o fato jurídico-tributário é um relato linguístico do evento proferido por uma linguagem competente do direito positivo, dentro de específicas condições de tempo e espaço articulado em consonância com a teoria das provas.

Para isso, partimos da premissa que a classificação das provas em diretas e indiretas, pessoal e real, e testemunhal, documental e material, não deve ser utilizada, tendo em vista que toda prova é sempre indireta, pessoal e documental⁴.

Isto porque, nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados, dado que toda prova é indiciária, pois jamais toca o objeto a que se refere.⁵ Segundo, as coisas nada atestam, sempre é o homem quem fala sobre as coisas e não o contrário, por isso a prova é sempre pessoal. E terceiro, que todas as provas são documentais, “já que consistem em relato linguístico, aparecendo veiculado em um suporte físico”⁶.

Com o avanço tecnológico, a informática tem influenciado na constituição do fato jurídico-tributário, através da informatização do dever instrumental; os documentos eletrônicos e os arquivos digitais, que substituíram o suporte de papel pelo suporte óptico ou magnético e vêm sendo implantados e exigidos dos contribuintes, se tornarão verdadeiros instrumentos de produção de provas jurídicas, surgindo, assim, a chamada prova eletrônica.

Mary Elbe Queiroz⁷ define documento eletrônico como

[...] uma sequência ou cadeia de bits criada por um programa de computador, sem vinculação necessária com qualquer meio físico, com função idêntica ao documento tradicional: registrar ou representar um pensamento, fixando-se de modo permanente e idôneo.

Fabiana Del Padre Tomé⁸ destaca que os chamados documentos eletrônicos, ora implantados em nosso ordenamento jurídico pela informatização fiscal, em especial no dever instrumental informatizado tema de estudo, têm, como problema, não sua caracterização do documento em si, mas a garantia da fidelidade; mas esse problema não envolve apenas os documentos eletrônicos,

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no processo administrativo fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 565.

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 113.

⁵ *Ibid.*, p. 94.

⁶ *Ibid.*, p. 112.

⁷ A prova em meio eletrônico. Mesa de debates “A” do XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 87, p. 30-39, 2003, p. 32-33.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 132.

mas, sim, todos os documentos que correm o risco de serem falsificados. Destaca, ainda, a autora que, no âmbito da informática, há meios de controle rígidos e confiáveis, como é o caso da assinatura eletrônica e digital, que permitem a identificação do contribuinte, de forma eficaz e segura.

Em decorrência da informatização fiscal, não há como escapar da utilização de arquivos magnéticos como prova tributária; o que deve ser feito é tomar precauções para assegurar a integridade desse documento eletrônico.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho⁹ leciona: “para que o documento seja eficaz como meio de prova é indispensável que haja sido subscrito pelo autor; além de que, naturalmente, assumam foros de autenticidade”.

Portanto, a utilização de documentos eletrônicos como meio de prova tributária é possível, pois, em pouco tempo, serão as únicas formas de produção de prova em direito tributário; todavia, devem ser tomadas medidas acautelatórias que impeçam qualquer falsificação de conteúdo e autoria.

Nesse sentido, a Lei 6.374/1991 do Estado de São Paulo, em seu art. 79, já regula o procedimento de produção de documentos virtuais, a fim de fazer valer no universo jurídico a utilização desses recursos tecnológicos.

Artigo 79. Tratando-se de programa e arquivo magnético, residentes ou não no equipamento eletrônico de processamento de dados, a seleção e eventual cópia deles, para fins de procedimento fiscal, bem como eventual declaração que anteceder essas atividades, far-se-ão na presença do titular do estabelecimento ou seu preposto e/ou diante de testemunhas qualificadas. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 10.619/2000, de 19.07.2000; *DOE* 20.07.2000)

Em paralelo, o Decreto 46.674/2002 do Estado de São Paulo, em seu art. 72, estabelece as provas realizadas por meio de documentos eletrônicos:

Art. 72. A transcrição de documento eletrônico apresentada à guisa de instrução do auto de infração terá o mesmo valor probante do documento eletrônico original, desde que, cumulativamente:

I – seu conteúdo reflita com exatidão os dados que constituem o respectivo arquivo eletrônico;

II – o fisco tenha executado procedimentos técnicos tendentes a assegurar a integridade da informação digital contida no arquivo eletrônico.

⁹ A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, jul. 1998, p. 109.

Portanto, no Estado de São Paulo, já se verifica a possibilidade de produção de provas por documentos eletrônicos no processo administrativo fiscal estadual.

A informatização fiscal no dever instrumental é tema ainda recente, e falta regulamentação em muitos casos, causando dúvidas na utilização das provas eletrônicas, pois o controle das provas fica nas mãos do poder público, e, como o contribuinte não participa desse sistema que viabiliza o cruzamento de informações, ele também não consegue usar os dados para contraprovar ou mesmo para provar algum fato alegado.

Nosso sistema jurídico atual não tem nenhuma previsão legal de acesso do contribuinte direto ao sistema de consulta da Fazenda, que não tem direito a um extrato dos seus dados; desse modo, o contribuinte deve manter armazenados os arquivos digitais em seu sistema próprio ou contratar um sistema de armazenamento de dados durante o período que ele entender conveniente, ou melhor, o maior período que puder, observados prazos de prescrição e decadência.

Portanto, ao cumprir os deveres instrumentais, ele alimenta o sistema eletrônico, produzindo as provas necessárias para que o crédito tributário seja constituído. E precisa armazenar por conta própria durante o período necessário o arquivo digital enviado para o Fisco, uma vez que não possui acesso a este sistema.

Mas isso não significa que essas provas guardadas pelo contribuinte não tenham valor, pois, mesmo não tendo acesso ao sistema fiscal, ele tem a contraprova da aceitação do Fisco, ao lhe enviar os dados. Ou seja, esses dados digitais são considerados prova aceita pelo Fisco, visto que há sua validação em alguns casos, e podem facilitar o ingresso com a ação de repetição do indébito ou qualquer outra ação.

Podemos afirmar que toda essa tecnologia digital que vem sendo implantada não altera o valor da produção de prova que hoje é feita nem o faz se perder; o que ocorre é que pode haver menor índice de aplicação das presunções quando do cumprimento dos deveres instrumentais informatizados.

Analisaremos, em seguida, a questão da prova emprestada e qual é o seu limite de utilização por outros entes fiscais.

3 PROVA ELETRÔNICA EMPRESTADA PODE SERVIR COMO CUMPRIMENTO DO DEVER INSTRUMENTAL E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A chamada prova emprestada é definida como “aquela produzida num processo para nele gerar efeitos, sendo depois transportada documentalmente para outro, visando a gerar efeitos em processo distinto”.¹⁰

Em direito processual, a prova emprestada, produzida em um processo, pode ser utilizada em outro processo distinto, desde que envolva as mesmas partes, e, mesmo assim, cabe ao julgador apreciá-la como uma prova documental, livre para valorá-la¹¹.

Fabiana Del Padre Tomé¹² destaca que a prova emprestada em direito tributário tem duas acepções:

(i) aquela inerente ao direito processual civil, consistente na construção de uma nova prova, idêntica à já produzida em outro processo envolvendo as mesmas partes, como referido no subitem precedente; e (ii) as informações fornecidas por qualquer das Fazendas Públicas, obtidas por meio de procedimentos fiscalizatórios por elas realizados.

Nos termos do art. 199, *caput*, do CTN, podemos notar que, em direito tributário, utiliza-se a segunda acepção para a chamada prova emprestada

A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Com base nesse artigo, a Fazenda Pública de um ente federativo pode se utilizar de informações advindas de outros órgãos ou entes federativos para constituir a prova do fato jurídico-tributário de sua competência. Ou seja, não há problema nas chamadas provas emprestadas tributárias entre a União, Estado, Distrito Federal e Municípios, tendo em vista o cruzamento de informações que se dá quando da ocorrência do evento tributário, desde que com a devida regulamentação legal, nos termos do artigo.

O compartilhamento de informações entre os entes políticos contribui para o aperfeiçoamento da fiscalização tributária, permitindo não apenas maior arrecadação fiscal, como também maior efetivo combate à sonegação fiscal e aos crimes contra a ordem tributária.

¹⁰ GRINOVER, Ada Pellegrini. *O processo em evolução*. São Paulo: Forense Universitária, 1996, p. 62.

¹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 138.

¹² *Ibid.*, loc. cit.

Por outro lado, quando a informação ou prova emprestada vem de outro órgão fazendário, discute-se a possibilidade de servir por si só como prova do fato jurídico tributário ou ilícito tributário.

Paulo de Barros Carvalho¹³ e Fabiana Del Padre Tomé¹⁴ defendem que a prova emprestada no âmbito do direito tributário não é suficiente para provar o fato jurídico ou ilícito tributário, de forma a autorizar o ente fazendário a produzir a lavratura do auto de lançamento ou de aplicação de penalidade. Entendem ser inadmissível a produção de norma individual e concreta pelo ente político, de relação jurídica tributária ou sancionatória, baseada unicamente em informações de outros entes tributantes.

Além desses autores acima citados, vários outros defendem a não utilização da prova emprestada como único fundamento para o lançamento tributário, pois fere o princípio da segurança jurídica e da tipicidade fechada; deve ser utilizada apenas como base para uma análise mais aprofundada do referido fato.

Data maxima venia, discordamos em partes desse posicionamento, pois a própria Constituição Federal, em seu art. 37, XXII, autoriza a utilização da prova emprestada, com a integralização entre as Administrações tributárias e o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, portanto essa troca de informações surtirá efeitos em sede de fiscalização e imposição fiscal.

Defendemos que a prova eletrônica precisa ser analisada com cautela, para assegurar uma integralidade da informação digital e de autoria; a prova emprestada também goza de presunção relativa, assim como todas as provas documentais em direito admitidas. Todavia, uma vez comprovada que a forma emprestada goza de total veracidade, assegurado o seu conteúdo e autoria em um processo administrativo federal fiscal, entendemos que essa prova pode, sim, ser utilizada pelo ente estadual como base para produção da norma individual e concreta do lançamento tributário, assim como da sanção tributária.

A permuta de informações entre as Administrações Tributárias (Federal, Estadual e Municipal) tem fundamento no art. 199 do Código Tributário Nacional, normalmente mediante a assinatura de protocolo específico para essa finalidade. Esse é o caso, por exemplo, do fornecimento de informações da RFB para a SEFAZ/SP, que possibilita o cruzamento de dados fornecidos nas declarações de imposto de renda dos contribuintes para fundamentar autuações pelo não

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 536.

¹⁴ *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 139.

recolhimento do ITCMD. Contudo, esses protocolos não são publicados, o que importa dizer que essa matéria não tem disciplina acessível ao público, aqui está o grande problema, falta regulamentação correta.

Nesse exemplo, podemos notar que o ente Estadual utilizará da prova emprestada, “declaração do imposto sobre a renda”, por exemplo, e autuará o donatário ou o doador quanto ao pagamento do ITCMD, claro que respeitado o devido processo legal.

Antes, o Estado tinha de notificar (o contribuinte) para saber se o valor declarado no IR era mesmo uma doação. Com o cruzamento de informações, a fiscalização ficou mais fácil, e, caso fique constatado que o contribuinte deixou de recolher o imposto, o Estado enviará uma notificação cobrando-o com multa e juros.

O CARF, já firmou entendimento que não haver ilegalidade na utilização de prova emprestada pelo Fisco no procedimento de constituição do crédito tributário lançado de ofício, (Acórdão nº 3401-003.864). Não havendo que se falar em ilegalidade de auto de infração quando constituído por prova emprestada.

Outro exemplo de prova emprestada em direito tributário, mas que já vem sendo derrubada pelo STJ, pois não se enquadra no art. 199 do CTN, por não ser tratar de troca de informações entre os fiscos, mas, sim, quebra de sigilo entre dos contribuintes pelas administradoras de cartão de crédito, é chamada operação cartão vermelho, nome que se deu a uma série de fiscalizações feitas pela DEAT com base nas informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito. A obrigatoriedade e a disciplina da entrega dessas informações estão baseadas nos seguintes dispositivos: art. 75, X, da lei 6.374/89; art. 494, X, do RICMS/SP; e Portaria CAT 87/2006.

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça não admitiu a exclusão de uma microempresa do Simples Paulista com base apenas em dados obtidos na Operação Cartão Vermelho, deflagrada em 2007 pela Fazenda do Estado de São Paulo. Na operação, o Fisco cruzou informações obtidas por meio das administradoras de cartões de crédito e débito com as declaradas pelos contribuintes. Nos casos em que foram constatadas divergências, autuou as empresas por sonegação de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), nos termos do julgado abaixo:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 285.894 - SP (2013/0012590-6)
DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO ORDINÁRIA -
EXCLUSÃO DO “SIMPLES PAULISTA” - PROCESSO ADMINISTRATIVO -
INÍCIO E FUNDAMENTO EM INFORMAÇÕES REPASSADAS POR
ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - LEI ESTADUAL -
ILEGALIDADE - O processo administrativo que desenquadrou o contribuinte do

Simples Paulista, com efeitos retroativos desde 1º de abril de 2006, baseou-se unicamente em relações de valores sobre pagamentos com cartões de crédito e débito realizadas pela Microempresa passados à Secretaria da Fazenda do Estado com base no art. 1º, III, da Lei Paulista 12.186, de 5 de janeiro de 2006, que introduziu dentre os requisitos de adesão ao programa a declaração de que “autoriza a empresa administradora de cartão de crédito ou de débito a fornecer, à Secretaria da Fazenda, relação dos valores referentes às suas operações e prestações de serviços” (art. 3º, II, “e” da Lei Estadual 10.086, de 19 de novembro de 1998). Por sua vez, a Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações das instituições financeiras determina: “Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente” (grifo nosso). A Lei Estadual 12.186/2006 simplesmente inverteu a lógica do levantamento do sigilo das operações financeiras: o contribuinte renuncia obrigatoriamente, desde logo, ao segredo de suas operações de cartão de crédito e débito e, então, a Fazenda busca indícios de irregularidades - Ilegalidade dessa Lei em confronto com o art. 6º, caput, da Lei Complementar 105/2001 - Ademais, o Supremo Tribunal Federal decidiu recentemente que o Fisco não pode quebrar o sigilo fiscal sem prévia autorização judicial - Decisão mantida - Nega-se provimento ao recurso. (fls. 417-418, e-STJ)

[...]

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 18.3.2013.

A irresignação não merece prosperar. Isso porque o STJ entende que as normas tributárias de natureza procedimental, como a LC 105/2001, possuem aplicação imediata, alcançando, inclusive, fatos pretéritos. Pacífico também é o entendimento de que a quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa é permitida quando necessária à comprovação de possível ilícito. Nessa esteira:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/2001. LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PROVENIENTES DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. POSSIBILIDADE. ART. 144, § 1º, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A Lei n. 10.174/2001 alterou a redação do § 3º do art. 11 da Lei n. 9.311/96 a fim de possibilitar a utilização de informações provenientes da arrecadação da CPMF para a instauração de procedimento administrativo-fiscal objetivando a cobrança de créditos relativos a outros tributos.

2. A Lei Complementar n. 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre sigilo bancário, permitiu que as autoridades administrativas tenham acesso a documentos, livros e registros de instituições financeiras.

3. Nos termos do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, a Lei n. 10.174/2001 e a Lei Complementar n. 105/2001 são normas tributárias de natureza procedimental, de modo que possuem aplicação imediata, alcançando fatos pretéritos.

4. Recurso especial provido. (REsp 529818 / PR; Rel. Min. João Otávio de Noronha - Segunda Turma - DJ 19/03/2007).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.

1. O artigo 38 da Lei nº 4.595/64, que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial foi revogado pela Lei Complementar nº 105/2001.

2. A Lei nº 9.311/96 instituiu a CPMF e, no § 2º do artigo 11, determinou que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º, a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.

3. A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal, a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.

4. Outra alteração legislativa, dispendo sobre a possibilidade de sigilo bancário, foi veiculada pela o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001.

5. O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.

[...]

REVISTA CIÊNCIAS JURÍDICAS E CIDADANIA
UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ – UNITAU

8. Embargos de divergência não conhecidos. (REsp 726778/PR, Rel. Min. Castro Meira - Primeira Seção - 05/03/2007).

Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: “Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.”

Cumpre ressaltar que a referida orientação é aplicável também aos recursos interpostos pela alínea “a” do art. 105, III, da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido: REsp 1.186.889/DF, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 2.6.2010.

Com relação à alegada violação da legislação estadual, especificamente dos arts. 6º, V, da Lei Complementar Estadual 939/2003; 75, I e IV, e §1º, da Lei Estadual 6.374/1989; 494 a 498 do Decreto Estadual 45.490/2000; e 1º da Portaria CAT 87/2006, registre-se que a sua análise é obstada em Recurso Especial, por analogia, nos termos da Súmula 280/STF: “Por ofensa a direito local não cabe Recurso Extraordinário.” Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356/STF. OFENSA AO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. OMISSÃO MANIFESTA. AUSÊNCIA. CONCLUSÃO LÓGICO-SISTEMÁTICA DO DECISUM. PRECEDENTES. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. LEI LOCAL. SÚMULA

280/STF. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. [...]

IV - O manejo do recurso especial reclama violação ao texto infraconstitucional federal, sendo defeso ao Superior Tribunal de Justiça reexaminar a aplicação de legislação local, a teor do verbete Sumular 280/STF.

V- Agravo interno desprovido.

(AgRg no Ag 715.367/SP, Rel. Ministro GILSON DIPP, QUINTA TURMA, DJ 13/03/2006, p. 361).

Por tudo isso, com fulcro no art. 544, § 4º, II, “a”, do Código de Processo Civil, nego provimento ao Agravo. Publique-se.

Intimem-se. Brasília (DF), 18 de março de 2013.

(STJ: AREsp 285894; MINISTRO HERMAN BENJAMIN; Data da publicação 08/04/2013)

Mas o que estamos querendo dizer é que o nosso sistema tributário nacional autoriza a utilização da prova emprestada por outro ente tributante, desde que com a devida regulamentação jurídica, obedecendo ao princípio da legalidade; caso ele não tenha outra prova a não ser a prova emprestada, lavrará o auto de infração e imposição de multa, e, posteriormente, será dado ao contribuinte o direito do contraditório e da ampla defesa, respeitados sempre os prazos de decadência e prescrição, conforme estabelecido pelos nossos tribunais.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. AUTUAÇÃO FISCAL FUNDADA EM PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 199 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTE DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA TERCEIRA REGIÃO.

(...)

O artigo 199 do Código Tributário Nacional, no entanto, é claro ao estabelecer que "A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio". Por certo que esse intercâmbio de informações visa, precipuamente, a apuração de eventuais créditos tributários não satisfeitos, total ou plenamente. Admite o CTN, com todas as letras, a "prova emprestada" como fundamento para o lançamento tributário fiscal. 5. Em situação análoga à dos autos, essa Egrégia Corte já decidiu pela legitimidade da autuação fiscal fundada em prova emprestada (AC 97030595685, Relator Juiz Leonel Ferreira). 6. Assim, perfeitamente possível que o Fisco Federal se valha de informações apuradas pelo Fisco Estadual para a cobrança de crédito tributário de sua competência, não satisfeito, a tempo e modo. 7. Apelação do Embargante/Executado ÁTILA PESSOA DE SOUZA improvida.

(TRF-3 - AC: 13046 SP 1999.03.99.013046-5, Relator: JUIZ CONVOCADO WILSON ZAUHY, Data de Julgamento: 13/04/2011, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA C)

Claro que, para utilizar-se da prova emprestada, necessariamente deve respeitar o princípio do contraditório e ampla defesa previsto no art. 5º, LV, da CF, ou seja, o contribuinte deve ter se pronunciado sobre ela no processo que a originou. Isso significa que, no processo em que foi produzida originariamente a prova emprestada, é indispensável que ela tenha sido submetida à discussão das partes interessadas (fisco e contribuinte).

Nesse sentido também é o entendimento jurisprudencial:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. AUTUAÇÃO FISCAL FUNDADA EM PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 199 DO CÓDIGO

TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTE DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA TERCEIRA REGIÃO. 1. Não é o caso de se decretar a ocorrência de decadência ou prescrição do crédito tributário, vez que o contribuinte, após a autuação fiscal, defendeu-se na esfera administrativa, procedimento que teve curso, segundo noticiam os autos, até o ano de 1.981, vindo as notificações a se efetivarem em 28 de abril de 1.982 em relação à empresa SAMBURÁ AUTOMÓVEIS LTDA. e 22 de junho de 1.982 em relação a ÁTILA PESSOA DE SOUZA. 2. Quanto à questão de fundo a sentença deve ser mantida.. 3. **O fundamento primeiro do recurso para afastar a autuação fiscal seria a impossibilidade de se valer, o Fisco Federal, de informações colhidas em diligências realizadas pelo Fisco Estadual, ou ainda de documentação indicativa de recolhimento do ICMS e, a partir da daí, promover à tributação reflexa do sócio.** 4. **O artigo 199 do Código Tributário Nacional, no entanto, é claro ao estabelecer que “A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.** Por certo que esse intercâmbio de informações visa, precipuamente, a apuração de eventuais créditos tributários não satisfeitos, total ou plenamente. **Admite o CTN, com todas as letras, a “prova emprestada” como fundamento para o lançamento tributário fiscal.** 5. Em situação análoga à dos autos, essa Egrégia Corte já decidiu pela legitimidade da autuação fiscal fundada em prova emprestada (AC 97030595685, Relator Juiz Leonel Ferreira). 6. Assim, perfeitamente possível que o Fisco Federal se valha de informações apuradas pelo Fisco Estadual para a cobrança de crédito tributário de sua competência, não satisfeito, a tempo e modo. 7. Apelação do Embargante/Executado ÁTILA PESSOA DE SOUZA improvida. (TRF-3 - AC: 13046 SP 1999.03.99.013046-5, Relator: JUIZ CONVOCADO WILSON ZAUHY, Data de Julgamento: 13/04/2011, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA C)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PROVA PERICIAL. PROVA EMPRESTADA. Não merece prosperar o agravo de instrumento, **já que se mostra possível a utilização em processo cível de prova emprestada produzida em outro processo, cujo auto de lançamento é o mesmo.** Com efeito, compulsando os autos verifica-se que tanto a execução fiscal nº 1030009460-3, a execução fiscal nº 1030009593-6 e a execução fiscal nº 1080000309-7 são decorrentes do auto de lançamento nº 8549400325. Assim, plenamente possível a utilização da prova emprestada, mormente porque ela foi realizada judicialmente e sob o crivo do contraditório e ampla defesa. Refira-se, ainda, conforme informação de fl. 264, impossível de realizar nova perícia diante da trituração e reciclagem dos documentos realizados pela Vara Criminal de Cruz Alta. (TJ-RS - AI: 70043824622 RS, Relator: Jorge Maraschin dos Santos, Data de Julgamento: 23/11/2011, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 02/12/2011)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO CONSIGNATÓRIA. UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA QUE IMPLICARIA CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVA PRODUZIDA EM PROCESSO ENTRE PARTES DIVERSAS E SEM O CRIVO DO CONTRADITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. (Agravo de Instrumento Nº 70050693100, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arno Werlang, Julgado em 17/10/2012) (TJ-RS - AG: 70050693100 RS,

Relator: Arno Werlang, Data de Julgamento: 17/10/2012, Segunda Câmara Cível,
Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 25/10/2012)

Desse modo, a prova emprestada ou o cruzamento dos dados fornecidos pelo contribuinte ao fisco de forma digital com vários outros dados podem servir de base para produção da norma individual e concreta. Todavia, o assunto, além de polêmico, não é de entendimento pacífico, a própria jurisprudência administrativa fiscal não tem um entendimento isonômico em suas diversas manifestações.

Conclusões

Definimos prova como uma linguagem escolhida pelo direito que vai constituir o evento em fato jurídico, ela é sempre um fato que atesta outro fato. Sem a prova não há como chegar ao fato jurídico-tributário, pois o fato jurídico-tributário é um relato linguístico do evento proferido por uma linguagem competente do direito positivo, dentro de específicas condições de tempo e espaço articulado em consonância com a teoria das provas.

Tem como objeto os fatos alegados pelas partes, no caso em estudo, os deveres instrumentais referentes a eventos ocorridos em lapso temporal necessariamente anterior. Com a informatização fiscal no dever instrumental, a prova atestará, em alguns casos, como na emissão da NF-e, fato que ocorrerá quando do envio das informações para validação da nota.

REFERÊNCIAS

AMARO, L.. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009

ALVIM, A. **Manual de direito processual civil**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2000.

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 274.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, N. **Teoria da norma jurídica**. Bauru: Edipro, 2003.

CARNELUTTI, F. **A prova civil**. Tradução de Lisa Pary Scarpa. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros. 19ª Edição.

- CARVALHO, P. de B. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, C. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.
- FERRAGUT, M. R. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.
- GRINOVER, A. P. **O processo em evolução**. São Paulo: Forense Universitária, 1996.
- HART, F. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.
- HOFFMANN, S. G. **Prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999.
- KELSEN, H. “**Teoria pura do direito**”. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- MARICATO, A. F. **Dever instrumental: regra matriz e sanções**. Dissertação para obtenção do Título de Mestre em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009.
- _____. **Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal**: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência e prova tributária. 2014. Tese (Doutoramento em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.
- MUNOZ, J. **Diccionario Espasa de Filosofía**. Madrid: Espasa Calpe, 2003, s.v. *constructivismo lógico-semántico*.
- QUEIROZ, M. E. A prova em meio eletrônico. Mesa de debates “A” do XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 87, p. 30-39, 2003.
- SAMPAIO, T. Equiparação. CTN, art. 151. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, v. 28, jul.-set. 1999.
- TOMÉ, F. D. P. **A Prova no Direito Tributário**. Noeses: Saraiva. 2012.
- _____. A prova no processo administrativo fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- PACHECO, Â. M. da M. **Ficções Tributárias**: Identificação e Controle. São Paulo: Noeses, 2008.
- SANTI, E. M. D. de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

VILANOVA, L.. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Causalidade e Relação no Direito**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **Sobre o conceito do direito**. Recife: Imprensa Oficial, 1947.